



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

Juridiska institutionen

Programmet för juris kandidatexamen

Tillämpade studier 30 hp

Höstterminen 2010

Koncernavdrag

- En analys av 35 a kap IL ur ett EU-rättsligt perspektiv

Författare: Joanna Hallberg

Ämne: Skatterätt

Handledare: Bo Svensson

Sammanfattning

Tillämpade studier på programmet för juris kandidatexamen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet , HT 2010

Författare: Joanna Hallberg

Handledare: Bo Svensson

Titel: Koncernavdrag- En analys av 35 a kap IL ur ett EU-rättsligt perspektiv

Bakgrund och problem

I ett alltmer internationaliserat samhälle är företagens betydelse såsom globala aktörer viktig och företagen organiserar sig därför i koncerner med bolag verksamma i flera länder. Koncernen som helhet utgör dock inget skattesubjekt, men för att uppnå neutralitet mellan val av företagsform har lagstiftaren valt att under vissa förutsättningar tillåta resultatutjämning mellan koncernens bolag. Koncernbidrag enligt 35 kap IL tillerkänns dock endast företag där mottagaren av bidraget är skattskyldigt för sin verksamhet i Sverige. Sverige måste dock som medlemsland i EU efterleva EU-rättens fördragsstadgade krav på fri rörlighet och etableringsfrihet. EU domstolen har i flera rättsfall underkänt medlemsländernas lagstiftning angående gränsöverskridande förlustutjämning såsom oförenlig med EU-rätten. EU-domstolens avgöranden i Marks and Spencer, OY AA samt nyligen avgjorda X Holding är av stor vikt för tolkningen av koncernbidragsrätten inom EU. EU-domstolens avgöranden har således även påverkat rättsutvecklingen i Sverige och i mars 2009 avdömde RegR tio stycken mål angående de svenska reglerna om koncernbidrag. Efter att RegR dömt de svenska koncernbidragsreglerna under vissa förutsättningar oförenliga med EU-rätten, utkom under 2010 ett nytt lagförslag om att ändra de svenska reglerna i enlighet med RegR avgöranden. Enligt det nya 35 a kap, som numera införts i IL, ska ett moderbolag i Sverige under vissa förutsättningar ha möjlighet att göra avdrag för slutlig förlust i ett i utlandet beläget dotterbolag. De nya reglerna är dock omdebatterade och det är inte en självklarhet att den svenska lagstiftningen är förenlig med EU-rätten. Syftet med förevarande uppsats är således att diskutera den nya svenska lagstiftningen angående koncernavdrag i 35 a kap IL och dess förenlighet med EU-rätten.

Innehållsförteckning

FÖRKORTNINGAR	5
1. INLEDNING.....	6
1.1 BAKGRUND.....	6
1.2 PROBLEMDISKUSSION	7
1.3 PROBLEMFORMULERING	7
1.4 SYFTE	7
1.5 METOD	8
1.6 ÄNDRINGARNA ENLIGT LISSABONFÖRDRAGET	8
1.7 AVGRÄNSNING	8
1.8 DISPOSITION	8
2 SVENSK INTERN RÄTT	10
2.1 GRUNDLÄGGANDE FÖRUTSÄTTNINGAR	10
2.2 GRÄNSÖVERSKRIDANDE KONCERNBIDRAG ENLIGT 35 KAP IL.....	11
2.3 NÅGRA ANDRA REGLER ENLIGT 35 KAP IL	13
3.1 DISKRIMINERINGSFÖRBUDET.....	15
3.2 DUBBELBESKATTNINGSAVTAL & EU-RÄTTEN	15
4 EU- RÄTTEN	17
4.1 DEN FRIA RÖRLIGHETEN I EU	17
4.2 SKATTERÄTTEN I EU	18
4.3 DISKRIMINERINGSPRÖVNINGEN.....	18
4.4 RULE OF REASON DOKTRINEN.....	20
4.5 RÄTTFÄRDIGANDEGRUNDER I SKATTEPRAXIS	21
4.5.1 Effektiv skattekontroll.....	22
4.5.2 Skattesystemets inre sammanhang	22
4.5.3 Motverka skatteflykt	23
4.5.4 Fördelning av skattebas enligt territorialitetsprincipen	24
4.6 EU-DOMSTOLENS PRAXIS OM KONCERNBIDRAG	24
4.6.1 Marks and Spencer.....	25
4.6.2 OY AA.....	27
4.6.3 X Holding BV	27
5 REGR AVGÖRANDE I MARS 2009	31
5.1 BAKGRUND.....	31
5.1.1 RÅ 2009 not. 37.....	31
5.1.2 RÅ 2009 ref. 14.....	33
5.1.3 RÅ 2009 ref. 13.....	34
5.1.4 RÅ 2009 ref.15.....	34
5.1.5 RÅ 2009 not. 35.....	35
5.1.6 RÅ 2009 not. 36.....	36
5.1.7 Sammanfattning.....	36
5.2 SKATTEVERKETS STÄLLNINGSTAGANDE EFTER REGR AVGÖRANDE.....	37
6 DE NYA REGLERNA OM KONCERNAVDRAK	38
6.1 BAKGRUND.....	38
6.2 35 A KAP IL OM KONCERNAVDRAK.....	39

6.2.1 Bevisbördan.....	39
6.2.2 Helägt dotterföretag.....	40
6.2.3 Utländskt bolag	41
6.2.4 Slutlig förlust.....	41
6.2.5 Kvarvarande verksamhet i dotterbolagets hemviststat	43
6.2.6 Överföring av väsentlig del av rörelsen.....	44
6.2.7 Tidpunkt för avdrag.....	44
6.2.8 Koncernavdragets storlek	45
6.3 IKRAFTTRÄDANDE	48
7 DISKUSSION	49
FIGURFÖRTECKNING.....	52
REFERENSER.....	53

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
DB	Dotterbolag
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
MB	Moderbolag
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop	Proposition
Ref	Referat
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SST	Svensk Skattetidning
TaxL	Taxeringslag (1990:324)

1. Inledning

Efter en inledande presentation av den svenska rättens skattesubjekt, diskuteras koncernens rättsliga ställning samt intresse av resultatutjämning. I anledning av detta diskuteras betydelsen av neutralitetsprincipens förankring i den svenska skatterätten, särskilt i form av reglerna om koncernbidrag. Vidare redogörs för Sveriges skyldighet såsom medlem i EU att efterleva EU rättens krav på fri rörlighet vid tillämpning av sina koncernbidragsregler.

1.1 Bakgrund

Inom skatterätten utgör ett aktiebolag ett eget skattesubjekt, vilket innebär att aktiebolaget som juridisk person beskattas för sina inkomster. Det är ingen ovanlighet att verksamheter organiseras genom moder- och dotterbolag, men koncernen som enhet utgör dock inget skattemässigt subjekt.¹ Enligt svensk intern rätt är aktiebolag föremål för ekonomisk dubbelbeskattning och således betalar bolaget först bolagsskatt på sin inkomst varefter samma inkomst beskattas igen hos aktieägaren vid utdelning. Eftersom varje bolag utgör ett eget skattesubjekt skulle en lagstiftning som undantagslöst beskattar varje aktiebolag innebära att transaktioner mellan bolag inom en och samma koncern beskattas hårdare än om verksamheten hade organiserats i ett enda aktiebolag. Inom skatterätten har lagstiftaren därför valt att utforma lagstiftningen för att motverka detta och således uppnå skattemässig neutralitet mellan olika organisationsformer.² För att inte trippelbeskattning skall uppstå, finns således i enlighet med denna neutralitetsprincip undantag från skattskyldighet vid vissa transaktioner. En viktig regel är att utdelning på näringsbetingade aktier är skattefri.³ Ett annat undantag är möjligheten för bolagen att resultatutjämna genom att ge och ta emot koncernbidrag inom en koncern. Genom att på detta vis föra över obeskattade vinster har transaktionen en resultatutjämnande effekt och bidragsrätten utnyttjas ofta då ena bolaget är vinstgivande och det andra dras med förluster. I ett allt mer internationaliserat samhälle är det ingen ovanlighet att en koncern består av bolag belägna i flera länder. Enligt svensk intern rätt har dock koncernbidragsmöjligheten varit begränsad i sådana situationer då det har uppställts ett krav på att mottagaren av koncernbidraget måste vara skattskyldig för sin verksamhet i Sverige. På ena sidan står företagens intresse av att etablera sig globalt och åtnjuta skattemässiga fördelar i form av möjligheten till resultatutjämning oberoende vart företaget väljer att etablera sina dotterbolag. På andra sidan står medlemslandets intresse av att skydda sin skattebas och således att inte låta inkomster genererade i landet skickas obeskattade till utlandet.

¹ Lodin m.fl. *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt, Del 2*, Lund: Studentlitteratur AB, 2009. s. 400.

² Wiman, B., *Beskattning av företagsgrupper*, Stockholm: Norstedts Juridik AB, 2002. s. 21.

³ Lodin m.fl. *Del 2*, 2009. s. 374.

1.2 Problemdiskussion

Sverige blev medlem i EU år 1995 och i samma takt som medlemsländerna har blivit fler har även det EU-rättsliga regelverket utvecklats. Utmärkande för medlemskapet i EU är ett ekonomiskt samarbete över medlemsgränserna där fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital skall råda. EU har även formen av en överstatlig institution och stiftar förordningar som alla medlemsländer är skyldiga att tillämpa. Vissa rättsområden regleras på EU-nivå medan andra regleras internt i medlemslandet. Skatterätten, med vissa undantag, regleras på inhemsk nivå. Sagda innebär dock inte att den svenska skattelagstiftningen kan vara oförenlig med EU-rättsliga principer om fri rörlighet och etableringsfrihet. För Sverige innebär detta att lagstiftningsmässiga inskränkningar i dessa rättigheter är oförenliga med EU-rätten, vilket följaktligen innebär att Sverige har en skyldighet att anpassa sin interna lagstiftning därefter. EU-domstolen kan, och har, underkänt medlemsländers skatteregler som stridit mot EU-rättsliga regler. Ett skattemässigt område där detta har varit aktuellt är gällande regler om gränsöverskridande resultatutjämning där avgörandena i Marks and Spencer samt Oy AA intar en särställning. EU-domstolens praxis angående koncernbidrag är således av stor betydelse för motsvarande svenska regler och RegR avdömde i mars 2009 tio stycken domar angående de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet, eller snarare oförenlighet med EU-rätten. RegR menade att svenska regler i vissa situationer måste tillåta moderföretag med hemvist i landet att dra av förluster i utlandet belägna dotterföretag. Med anledning av RegR underkännelse av de svenska koncernbidragsreglerna, kom i början på år 2010 ett nytt lagförslag för att tillgodose EU-rättens krav på fri rörlighet. Benämningen på den nya typen av gränsöverskridande resultatutjämning som föreslogs i lagförslaget var koncernavdrag, vilket under vissa förutsättningar skulle tillerkännas inhemska moderbolag med dotterbolag i utlandet. Lagförslaget resulterade i att ett helt nytt kapitel, 35 a kap, infördes i IL. De nya reglerna antas numera stå i överensstämmelse med EU-rätten samt RegR avgöranden på området. Detta är dock omdiskuterat och det kan därför inte antas vara självklart att den nya lagstiftningen utgör svaret och därmed ett avslut på den problematik som under lång tid har kännetecknat tillämpningen av gränsöverskridande resultatutjämning.

1.3 Problemformulering

Ovanstående problemdiskussion mynnar ut i två huvudsakliga frågeställningar som uppsatsen ämnar besvara. (1) Hur ser de nya svenska reglerna i 35 a kap IL om koncernavdrag ut, samt (2) är de nya reglerna förenliga med EU-rätten?

1.4 Syfte

Uppsatsens övergripande syfte är att utreda den svenska koncernbidragsrätten i förhållande till den EU-rättsliga utvecklingen på området. Vidare ämnar uppsatsen utreda den nya svenska lagstiftningen om koncernavdrag samt dess förenlighet med EU-rätten.

1.5 Metod

I förevarande uppsats skall traditionell juridisk metod användas på så vis att lagtext, förarbeten, praxis och doktrin studeras. Rättskällor av särskilt intresse är 35 kap IL, 35 a kap IL, betydelsefulla avgöranden från EU-domstolen samt avgjorda domar från RegR angående koncernavdrag. Vidare kompletteras diskussionen av relevanta artiklar angående gränsöverskridande förlustutjämning. Dock har urvalet begränsats på så vis att främst nutida artiklar har ansetts vara av intresse. Nutida artiklar, det vill säga artiklar skrivna efter RegR domar i mars 2009, det nya lagförslaget samt efter ikraftträdandet av 35 a kap IL, är dessvärre begränsat. Således har remissvaren till lagförslaget om koncernavdrag fått en framträdande roll och remissinstansernas åsikter är därför centrala i diskussionen. Exempel på artiklar som dock har bidragit med intressanta infallsvinklar är artiklar författade av Sven Erik Holmdahl och Fredrik Ohlsson samt av Mattias Dahlberg.

1.6 Ändringarna enligt Lissabonfördraget

Efter ikraftträdandet av Lissabonfördraget den 1 december 2009 har det skett flera förändringar inom EU och dess rättskällor. Förändringarna avser dels avskaffandet av EG, vilket numera innebär att EG-domstolen har bytt namn till EU-domstolen och EG-fördraget numera enligt gällande lydelse heter EUF-fördraget. I uppsatsen aktuella rättsfall av EU-domstolen, RegR avgöranden samt refererade vetenskapliga artiklar hänvisas till det gamla EG-fördraget och dåvarande gällande artiklar. Detta innebär således att hänvisningarna i denna framställning kan skilja sig åt från referenserna i domstolens domar och i äldre litteratur på skatterättens område. Det är dock i de flesta fall inte avgörande för uppsatsens tydlighet att hänvisa till varken det äldre EG-fördraget eller gällande EUF-fördrag och för att undvika förvirring talas oftast om EU-rättens krav på fri rörlighet samt etableringsfrihet i allmänna ordalag. Trots det kan det ändock vara av vikt att läsaren är medveten om den förändring som har skett.

1.7 Avgränsning

En grundläggande princip bakom reglerna om koncernbidrag är att en civilrättsligt otillåten vinstutdelning ej får kringgås genom att istället ge koncernbidrag. Om motsvarande utdelning ej kan ges utan skattemässiga konsekvenser, kan inte bolagen välja att som alternativ ge koncernbidrag. Förståelsen för utdelningsbeskattningen är således grundläggande för ämnet. Trots detta kommer ej reglerna om utdelning att behandlas då uppsatsen istället fokuserar på gränsöverskridande förlustutjämning och de nya reglerna om koncernavdrag som numera stadgas i 35 a kap IL.

1.8 Disposition

Förevarande uppsats tar sin utgångspunkt i en beskrivning av den svenska interna rätten för koncernbidrag enligt 35 kap IL, *kapitel 2*. Nästföljande kapitel behandlar dubbelbeskattningsavtalsrätten, *kapitel 3*. I *kapitel 4* diskuteras EU-rätten samt EU-domstolens avgöranden angående gränsöverskridande förlustutjämning. I *kapitel 5* redogörs

för RegR avgöranden angående de svenska reglerna om koncernbidrag och dess förenlighet med EU rätten. Nästkommande *kapitel 6* diskuterar den nya lagstiftningen i 35 a kap IL, vilken tillkom som ett resultat av EU-domstolens samt RegR avgöranden om koncernbidrag. I den avslutande diskussionen, *kapitel 7*, diskuteras de nya svenska reglerna om koncernavdrag i 35 a kap i förhållande till gällande EU-rätt.

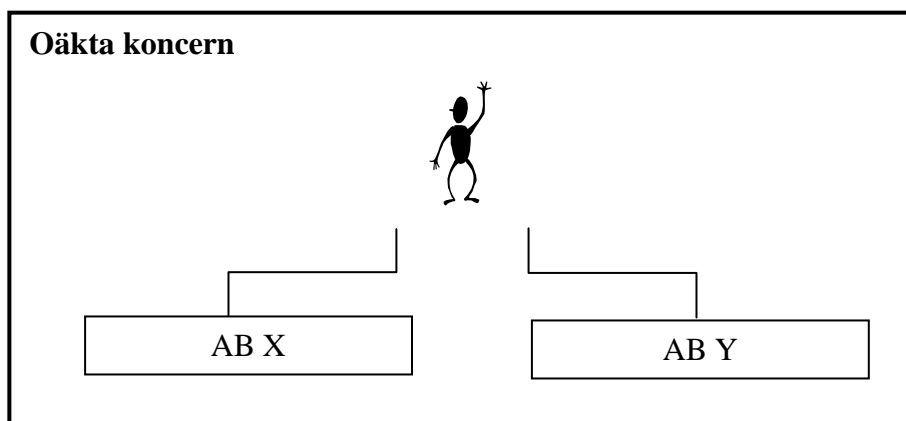
2 Svensk intern rätt

Förevarande kapitel introducerar de svenska reglerna om koncernbidrag enligt 35 kap IL. Förutsättningarna för att ge och ta emot koncernbidrag diskuteras och i kapitlet fås en grundläggande förståelse för den problematik som aktualiseras särskilt gällande gränsöverskridande etableringar av företagskoncerner.

2.1 Grundläggande förutsättningar

Principen bakom koncernbidragsreglerna är att företag skall behandlas lika oavsett om dessa väljer att organisera sin verksamhet i ett eller flera aktiebolag. Denna neutralitetssyn har bland annat resulterat i utformningen av reglerna om koncernbidrag, vilka innebär att en koncern har möjlighet att resultatutjämna mellan bolagen och skatta lika mycket som om verksamheten hade varit organiserad i ett enda bolag. Kriterierna för att få ge och ta emot koncernbidrag regleras i 35 kap IL och innebär att koncernbidraget dras av hos givaren och tas upp till beskattning hos mottagaren, 35 kap 1 § IL. Enligt 35 1 § 2 st IL avgränsas även koncernbidrag till att ej avse bolagets utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Sådana utgifter dras istället av enligt sedvanliga principer enligt 16 kap 1 § IL. Till skillnad mot utdelning består koncernbidraget dock av obeskattade medel och rätten till koncernbidrag är starkt kopplad till reglerna för utdelningsbeskattning. Grundprincipen är att en civilrättsligt otillåten vinstutdelning ej får kringgå genom att istället ge koncernbidrag och således är koncernbidrag ej tillåtet om en utdelning under aktuella förutsättningar ej hade varit skattefri. Följande framställning kommer att beskriva de svenska reglerna för att ge och ta emot koncernbidrag enligt 35 kap IL. För en tydligare och mer specifik överblick hänvisas till *bilaga 1* där reglerna enligt 35 kap IL återgives.

En grundläggande förutsättning för att kunna ge koncernbidrag är att bolagen uppfyller kriterierna för att vara moder- och dotterbolag. Begreppet definieras i 35 kap 2 § IL och ska ej förväxlas med det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet enligt 1 kap 11 § ABL. Enligt 35 kap 2 § IL avses med moderföretag ett företag som äger mer än 90 % av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening och som är ett svenskt aktiebolag, ekonomisk förening, sparbank, ömsesidigt försäkringsbolag, stiftelse eller ideell ekonomisk förening som ej omfattas av undantag från skattskyldighet enligt 7 kap IL. Skatterätten utgår från innehavet av antalet aktier och ej utifrån kontroll, det vill säga röstetal, såsom inom civilrätten. Viktigt att notera är även att innehavet enligt stadgandet måste vara mer än 90 % och vid ett innehav på exakt 90 % föreligger ej moder- och dotterbolag. Förutom nämnda kriterier, stadgas diverse förutsättningar enligt 35 kap 3-8 § IL vilka måste vara uppfyllda för att koncernbidrag ska få ges eller tas emot. Om en fysisk person innehar flera företag föreligger istället en oäkta koncern, vilket ej omfattas av koncernbidragsrätten enligt 35 kap IL.



Figur 1 En oäkta koncern omfattas ej av 35 kap IL

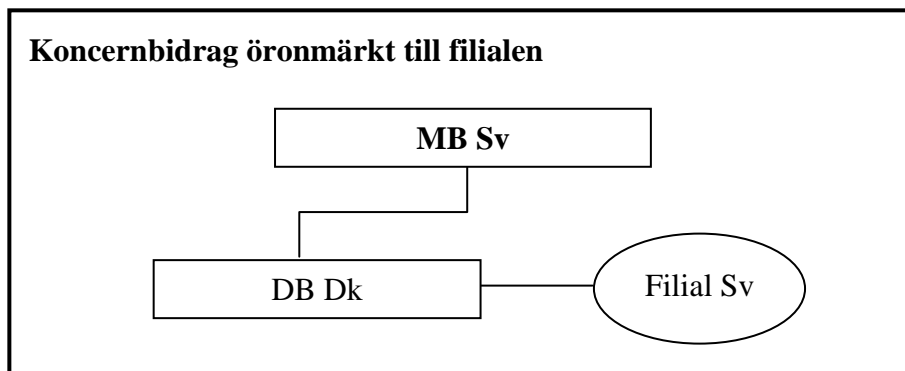
2.2 Gränsöverskridande koncernbidrag enligt 35 kap IL

I en alltmer internationell miljö där koncerner i form av flera bolag verkar över landsgränserna, är begränsningen av koncernbidragsrätten i 35 kap 2 a § IL av stor betydelse då paragrafen reglerar koncernbidragsrätten inom EES. Enligt nämnda stadgande omfattas under vissa förutsättningar även ett utländskt bolag av 35 kap IL. Begreppet utländskt bolag definieras i 2 kap IL och utesluter juridiska personer med hemvist i lågbeskattade länder. Begreppet kommer att diskuteras ytterligare i kapitel 6 om de nya reglerna i 35 a kap IL. 35 kap 2 a § IL uppställer även ett krav på att ett utländskt bolag som mottar koncernbidrag måste vara skattskyldig i Sverige för näringsverksamheten som bidraget hänförs till. Samma krav uppställs på ett svenskt bolag om denne enligt skatteavtal har hemvist i en stat inom EES.

Enligt 35 kap 3 § IL punkterna 1-6 stadgas ett antal kriterier som skall vara uppfyllda för att koncernbidragsrätt skall föreligga. Enligt punkt 1 får inte givaren eller mottagaren vara ett privatbostads- eller investmentföretag. I enlighet med punkt 2 måste koncernbidraget redovisas öppet i deklarationen. Punkt 3 stadgar vidare ett krav på att dotterföretaget skall ha varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterbolaget började bedriva verksamhet. Enligt punkt 4 får mottagaren av bidraget inte enligt skatteavtal ha hemvist i en utländsk stat, förutom i fall som avses i 2 a § andra meningen. Enligt punkt 5 får näringsverksamhet som bidraget hänförs till ej vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Avslutningsvis stadgar punkt 6 att koncernbidraget endast får dras av under förutsättning att om bidraget lämnas från dotter till moder, att utdelning under beskattningsåret från dottern inte skall tas upp till beskattning av modern. Den sista punkten är starkt kopplad till reglerna om utdelningsbeskattning i exempelvis 24 kap IL och innebär att det ej är tillåtet att ge ett koncernbidrag med avdragsrätt om inte en utdelning är skattefri.

Det är således några av punkterna som är särskilt intressanta ur ett internationellt perspektiv. Punkt 4 innebär att koncernbidraget ska dras av under förutsättning att mottagaren inte enligt

ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en annan stat, utom i fall som avses i 2 a § andra meningen. 3 § 4 punkten innebär således att om ett svenskt bolag enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i ett annat land, är koncernbidrag ej möjligt enligt 4 punkten. Om det svenska bolaget med hemvist i utlandet emellertid har en filial i Sverige, hänvisar 4 punkten till 2 a § andra meningen, vilken således möjliggör koncernbidrag. I det fallet beskattas bidraget i Sverige och landet förlorar således ej sin beskattningsrätt. Punkt 5 kompletterar punkt 4 och stadgar att koncernbidraget får dras av om näringsverksamhet som bidraget hänför sig till inte är undantaget från beskattning på grund av skatteavtal.⁴



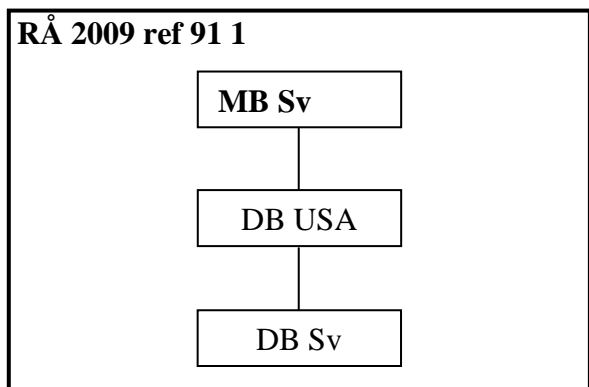
Figur 2 Eftersom bidraget är öronmärkt till filialen beskattas det fortfarande i Sverige och är således tillåtet enligt 35 kap IL.

I de skatteavtal länder emellan som baseras på OECD:s modellavtal är en anti-diskrimineringsregel i avtalet standard. OECD:s modellavtal och dess betydelse inom dubbelbeskattningsrätten kommer även att redogöras för i kapitel 3 nedan. Enligt OECD:s modellavtal artikel 24 stadgas ett förbud mot att diskriminera ett företag i landet som ägs av någon med hemvist i ett annat land, gentemot ägare som har företag samt hemvist i den förstnämnda staten. Regeln som också kallas ägarregeln har tillämpats i flera rättsfall angående koncernbidrag.⁵ Två avgöranden där diskrimineringsregeln har tillämpats är RÅ 1993 ref 91 I och RÅ 1993 ref II. I RÅ 1993 ref. 91 I var det möjligt att genom tillämpning av diskrimineringsförbudet i skatteavtalet mellan Sverige och USA ge koncernbidrag till ett annat svenskt bolag även om det låg ett amerikanskt dotterbolag emellan. I RÅ 1993 ref II kunde dock inte diskrimineringsförbuden i två olika skatteavtal tillämpas samtidigt.⁶ Rättsfallen illustreras i figur 3 samt 4 på nästföljande sida.

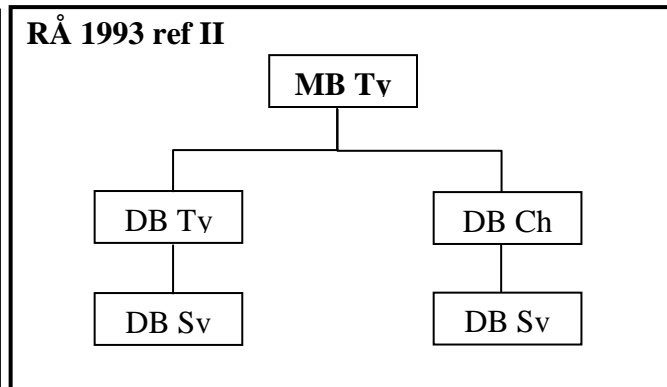
⁴ Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 2:a uppl, Lund: Studentlitteratur AB, 2007. s. 112.

⁵ Ibid. s. 113.

⁶ Ibid. s. 113 f.



Figur 3 Koncernbidrag till svenskt DB möjligt på grund av diskrimineringsförbudet i skatteavtalet mellan Sverige och USA.



Figur 4 Diskrimineringsförbuden i två skatteavtal kunde ej tillämpas samtidigt och koncernbidragsrätt förelåg ej.

2.3 Några andra regler enligt 35 kap IL

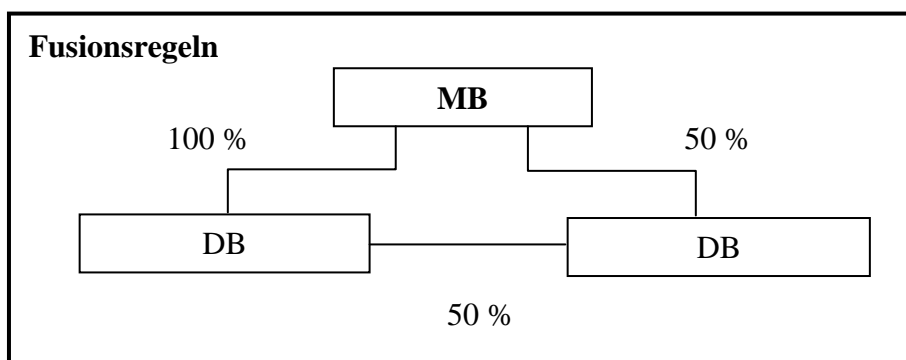
För att få en mer övergripande förståelse för hur koncernbidragsrätten fungerar, presenteras kortfattat några av de övriga reglerna i 35 kap IL.

Bidrag mellan helägda dotterföretag och bidrag som kunnat förmedlas

Enligt 35 kap 4 § IL får bidrag lämnas mellan helägda dotterbolag om förutsättningarna enligt 3 § 1-5 är uppfyllda och moderföretaget är ett investmentföretag, utdelning från dotterföretaget ej ska tas upp av moderföretaget eller utdelning från dotterbolag som tar emot koncernbidraget ska tas upp av moderföretaget. Lagregeln i 6 § innebär vidare att rätten att lämna koncernbidrag prövas i varje steg enligt övriga kriterier för koncernbidragsrätt och innebär att bidraget kan förmedlas eller skickas inom koncernen så länge förutsättningarna är uppfyllda.

Bidrag mellan företag som kan fusioneras

Enligt 35 kap 5 § IL kan ett moderbolag ge koncernbidrag till ett annat än ett helägt dotterbolag. Vid tillämpning av regeln prövas förutsättningarna genom en hypotetisk fusion där dotterbolag X upphör att existera. Efter den hypotetiska fusionen har moderbolaget 100 % av andelarna i dotterbolag Y och kan då ge koncernbidrag. Enligt fusionsregeln möjliggörs koncernbidrag nedåt i koncernen från moderbolag till dotterbolag, men ej uppåt. Anledningen till att bidraget endast kan ges ena vägen är att det är moderbolaget som kan besluta om fusion och inte dotterbolaget.



Figur 5 Koncernbidrag möjligt enligt fusionsregeln

3 Dubbelbeskattningsavtalsrätt

Inledningsvis introduceras begreppet internationell dubbelbeskattning samt skatteavtalens betydelse för att reglera situationer då internationell dubbelbeskattning uppstått. Vidare diskuteras betydelsen av OECD:s modellavtal för skatteavtalens utformning samt dess stadgade diskrimineringsförbud. Avslutningsvis avhandlas dubbelbeskattningsavtalets förhållande till EU rätten.

Skatteavtal ingås mellan stater i syfte att lindra internationell dubbelbeskattning samt undvika skatteflykt.⁷ Ett dubbelbeskattningsavtal kan endast begränsa rätten att beskatta och således aldrig utvidga den.⁸ En grundläggande fråga är därmed vad som avses med internationell dubbelbeskattning. Matsson definierar begreppet och menar att det föreligger då *”samma eller likartade skatter under samma tidsperiod träffar samma skattesubjekt för samma skatteobjekt i två eller flera stater”*.⁹ Enligt den internationellt erkända suveränitetsprincipen har stater rätt att ta ut skatt. Stater tillämpar dock olika principer vid sin beskattning. I det fallet att staten väljer att beskatta i landet bosatta personer, tillämpas domicilprincipen. Detta innebär att det är ointressant för staten huruvida inkomsten uppkommit någon annanstans än i det egna landet. Ett alternativ är tillämpningen av källstatsprincipen, vilken innebär att staten endast beskattar inkomst som härrör från landet. En mer sällan tillämpad princip är slutligen beskattning baserat på medborgarskap. Detta tillämpas av USA och innebär beskattning oavsett vart inkomsten uppkommit eller vart den skattskyldige är bosatt.¹⁰ I vissa situationer kan det således inträffa att två stater vill beskatta samma inkomst och i syfte att lindra eller helt undanröja denna internationella dubbelbeskattning ingår staterna bilaterala avtal där beskattningsrätten staterna emellan regleras. OECD har utarbetat ett modellavtal som kom ut i sin första version år 1963. Många skatteavtal utformas med modellavtalet som mall och Sverige följer oftast OECD:s modellavtal vid ingåendet av internationella dubbelbeskattningsavtal.¹¹

Dahlberg beskriver sju grundläggande steg eller frågeställningar som kan följas som vägledning vid tillämpningen av skatteavtal.¹² Den första frågan som måste ställas är huruvida det föreligger en dubbelbeskattningssituation. Detta har beskrivits ovan och innebär att två stater vill beskatta samma inkomst. Steg 2 och 4 omfattar frågan om vilka stater som är inblandade samt vilket skatteavtal som är tillämpligt. Sverige har ingått skatteavtal med cirka 80 stater och Dahlberg menar att sannolikheten att det existerar ett tillämpligt avtal således är stor. Nästa fråga är huruvida den aktuella typen av skatt omfattas av avtalet. Exempelvis kan vissa lokala skatter i ett land exkluderas av avtalet. Steg 6 behandlar vilken stat som utgör

⁷ Dahlberg, 2007. s. 158.

⁸ Pahlsson, R., *Företagens inkomstskatt*, 4:e uppl, Uppsala: Iustus Förlag AB, 2009. s. 128.

⁹ Matsson, N., *Svensk internationell beskattningsrätt*, 14:e uppl, Lund: Norstedts Juridik AB, 2004. s. 159.

¹⁰ Pahlsson, 2009. s. 126 f.

¹¹ Dahlberg, 2007. s. 162.

¹² Ibid. s. 154 ff.

hemviststat respektive källstat. Enligt OECD:s modellavtal kan endast en av staterna utgöra hemviststat enligt skatteavtalet, även om det skulle vara så att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i båda staterna. Det näst sista steget omfattar vilken fördelningsartikel som är tillämplig. Detta innebär att staterna kommer överens om att antingen den ena staten skall beskatta alternativt att båda får beskatta. Om en stat går med på att avstå sitt skatteanspråk enligt fördelningsartikeln är det således klart vilken stat som beskattar. Om båda staterna får beskatta enligt fördelningsartikeln kvarstår fortfarande den internationella dubbelbeskattningen och för att åtgärda detta är frågan vilken metodartikel som skall tillämpas. Enligt OECD:s modellavtal är det hemviststaten som undanröjer dubbelbeskattningen. Det finns två huvudmetoder för att undanröja den internationella dubbelbeskattningen, credit- samt exempt-metoden. Credit-metoden, också kallad avräkningsmetoden, innebär att den skattskyldige i hemviststaten räknar av skatten denne betalat i källstaten. Exempt-metoden, eller friställningsmetoden, innebär att den skattskyldige i hemviststaten ej beskattar den inkomst som denne skattat för i källstaten.¹³

3.1 Diskrimineringsförbudet

Förutom syftet att undanröja dubbelbeskattning samt motverka skatteflykt, syftar skatteavtalen även till att hindra diskriminering.¹⁴ Artikel 24 i OECD:s modellavtal reglerar, som tidigare nämnts, i anledning av detta ett diskrimineringsförbud. Diskrimineringsförbudet innebär att det ej är tillåtet att diskriminera ett företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras av en person eller personer i den andra avtalsslutande staten. Till skillnad mot EU-rätten reglerar artikel 24 i OECD:s modellavtal öppen diskriminering, det vill säga på grund av medborgarskap. Till skillnad mot EU-rätten finns ej heller en möjlighet att rättfärdiga en diskriminering som omfattas av art 24 med hänvisning till ett allmänintresse eller liknande.¹⁵ Diskrimineringsförbudet i skatteavtal har i praxis tillämpats rörande gränsöverskridande koncernbidrag då det har förelegat utländska dotterbolag i koncernstrukturen.¹⁶ I RÅ 1993 ref 91 I tillämpades diskrimineringsförbudet i ett skatteavtal mellan Sverige och USA, vilket innebar att det var tillåtet för ett svenskt moderbolag att ge koncernbidrag till ett svensk dotterbolag även då det låg ett amerikanskt bolag emellan. I RÅ 1993 ref 91 II menade domstolen dock att det ej är möjligt att samtidigt tillämpa diskrimineringsförbuden i två skatteavtal. I RÅ 1996 ref 69 var det möjligt att ge koncernbidrag mellan två svenska bolag via ett tyskt Kommanditgesellschaft, vilket likställdes med ett svenskt aktiebolag.

3.2 Dubbelbeskattningsavtal & EU-rätten

Avslutningsvis är det intressant att nämna något om förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtalen och EU-rätten då relationen mellan dessa har diskuterats i EU-

¹³ Dahlberg, 2007. s. 154 ff.

¹⁴ Ibid. s. 158.

¹⁵ Dahlberg, M., Förbud mot diskriminering i OECD:s modellavtal, *Skattenytt* 1-2/ 2009. S. 42-44.

¹⁶ Dahlberg, 2007. s. 113.

domstolens rättspraxis.¹⁷ Ett grundläggande mål som belyser detta förhållande är rättsfallet Gilly^{18, 19}. Fru Gilly arbetade i Tyskland, men var bosatt i Frankrike. Lönen blev beskattad i båda länderna, men den tyska skatten avräknades i Frankrike enligt tillämpligt skatteavtal. Problemet var att den tyska skatten var högre än den franska och således blev Fru Gillys situation sämre än om hon endast hade betalat skatt i Frankrike. EU domstolen ansåg dock att det låg inom staternas kompetens att själva bestämma kriterierna för fördelning av beskattningsrätten mellan sig, i syfte att eliminera dubbelbeskattning.²⁰ En annan intressant frågeställning angående förhållandet mellan skatteavtal respektive EU-rätten, är huruvida sistnämnda innebär ett krav på tillämpning av principen om mest gynnad nation i skatteavtal. Principen, vilken återfinns inom den internationella rätten, innebär ett krav på att förmåner som erbjuds ett land även skall tillerkännas ett annat land. Frågan prövades i målet D²¹ där EU domstolen menade att det ej fanns krav på mest gynnad nationsbehandling i dubbelbeskattningsavtal.²²

¹⁷ Dahlberg, 2007. s. 205.

¹⁸ C-336/96 Gilly.

¹⁹ Dahlberg, 2007. s. 205.

²⁰ C-336/96 Gilly. p. 24.

²¹ C- 376/03 D.

²² Dahlberg, 2007. s. 207 ff.

4 EU- rätten

Kapitel 4 beskriver inledningsvis de grundläggande principer EU-rätten bygger på, bland annat EU rättens företräde framför nationell rätt, kravet på fri rörlighet samt förbudet mot diskriminering. Försättningsvis diskuteras rule of reason doktrinen samt de rättfärdigandegrunder i skattepraxis som har utvecklats av EU-domstolen. Avslutningsvis redogörs för EU-domstolens avgörande i Marks and Spencer, Oy AA samt X Holding angående gränsoverskridande resultatutjämnning.

4.1 Den fria rörligheten i EU

Integrationen inom EU har utvecklats och fördjupats under många år i syfte att skapa en gemensam marknad med etableringsfrihet och fri rörlighet för personer, tjänster, varor och kapital. I syfte att uppnå målet med en fri inre marknad har medlemsländerna i enlighet med fördraget överfört delar av sin lagstiftningskompetens till EU, som har utvecklat ett omfattande regelverk i form av förordningar, direktiv samt rättspraxis. Fördelningen av lagstiftningsmakten innebär att EU inom vissa områden har kompetensen att stifta regler som medlemsländerna är skyldiga att tillämpa, medan andra rättsområden fortfarande ligger inom medlemsländernas kompetens. Redan i det klassiska rättsfallet Costa mot ENEL²³ fastslogs EU-rättens företräde framför nationell lagstiftning. Detta innebär att Sverige i egenskap av medlemsland i EU har en skyldighet vid regelkonkurrens att åsidosätta nationell lagstiftning till förmån för EU:s regelverk. Trots det faktum att ett rättsområde regleras nationellt, är det förbjudet för medlemsstaterna att diskriminera eller på annat sätt vidtaga åtgärder som försvårar den fria rörligheten inom unionen. Dels stadgas ett allmänt diskrimineringsförbud, vilket sedan specificeras genom mer detaljerade diskrimineringsförbud som behandlar varor, arbetstagare, tjänster och kapital. Vidare stadgas en etableringsfrihet, en rätt som erkänns både fysiska och juridiska personer. Etableringsfriheten innefattar både primär samt sekundär etablering. Primär etablering innebär flytt av näringsverksamhet till ett annat medlemsland medan sekundär etablering innebär att ett företag upprättar en filial eller dotterbolag i ett annat land.²⁴

Diskriminering kan vidare definieras såsom att behandla lika situationer olika, eller tvärtom, att behandla olika situationer lika.²⁵ EU-rätten skiljer på direkt och indirekt diskriminering där den direkta diskrimineringen avser att en regel diskriminerar någon på grund av nationalitet. Dold eller indirekt diskriminering kan dock vara svårare att identifiera. Det innefattar den situation att en regel ej diskriminerar på grund av nationalitet, men istället uppställer något annat krav, vilket i praktiken får samma effekt som att regeln hade fastställt krav på

²³ 6/64 Costa mot ENEL.

²⁴ Ståhl, K. & Persson Österman, R., *EG Skatterätt*, 2:a uppl, Uppsala: Iustus förlag, 2006. s 92.

²⁵ Dahlberg, M., *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Eucotax series on European Taxation, Hague: Kluwer Law international, 2005. s. 65.

nationalitet.²⁶ EU har dock gått längre i sitt mål att säkra den fria rörligheten och även icke-diskriminerande åtgärder kan vara otillåtna.²⁷ EU-domstolen har i flera mål ansett nationell lagstiftning strida mot EU-rätten, även om den ej varit diskriminerande, på grund av att den utgjort ett hinder för den fria rörligheten. EU-domstolen prövar regelbundet i egenskap av författningsdomstol huruvida nationell lagstiftning är förenlig med EU-rätten och fördraget är således långtgående i syftet att verka för en fri rörlighet på den europeiska marknaden.

4.2 Skatterätten i EU

Kompetensfördelningen mellan medlemsländer och EU återfinns även inom skatterätten, vilket innebär att vissa skattemässiga rättsområden är reglerade av EU medan andra regleras av medlemsstaterna. Inom skatterätten är exempelvis mervärdesskatt samt skatt på alkohol, tobak och energi föremål för harmonisering, medan inkomstskatten med undantag av några direktiv²⁸, är reglerade på nationell nivå. Direktiven är i Sverige implementerade i IL och omfattar regler om gränsöverskridande utdelningar mellan företag i intressegemenskap samt gränsöverskridande omstruktureringar.²⁹ Med undantag av några direktiv är således den direkta beskattningen ej föremål för harmonisering och medlemsstaterna har varit och är i detta hänseende ovilliga att lämna ifrån sig ytterligare lagstiftningsmakt.³⁰ Oavsett om skatteområdet i fråga är reglerat på EU- respektive nationell nivå, får bestämmelserna ej vara oförenliga med den fria rörligheten. Ända till 1980-talet var dock uppfattningen att fördraget ej var tillämpligt på internt reglerade skatteregler. Detta kom att förändras med målet *Avoir Fiscal*³¹ där en icke-diskriminerande fransk skatteregel ansågs oförenlig med EU-rätten.³² Det är dock tillåtet för var varje medlemsland att själv bestämma sina skattesatser och det är ej oförenligt med EU-rätten att ett land har en högre skattesats än ett annat.³³

4.3 Diskrimineringsprövningen

Ett medlemsland får således inte stifta lagar eller tillämpa regler som är oförenliga med EU-rätten och det finns åtgärder att vidta i syfte att pröva om en medlemsstat har missbrukat sina förpliktelser som medlemsland. Ett alternativ är att ett annat medlemsland eller någon av EU:s institutioner väcker talan om fördragsbrott. Ett annat alternativ, som många gånger har utnyttjats av nationella domstolar, är att domstolen i medlemslandet vänder sig till EU-domstolen för att inhämta ett förhandsavgörande. Vid ett sådant förhandsavgörande prövar EU-domstolen den nationella regelns förenlighet med gällande EU-rätt. En prövning av om nationell lagstiftning kan anses stå i strid med EU-rätten görs i tre steg.

²⁶ Dahlberg, 2005. s. 67.

²⁷ Pålsson, R., *Konstitutionell skatterätt*, Uppsala: Iustus förlag AB. 2009. s. 53. (1).

²⁸ Exempelvis Moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG), Fusionsdirektivet (90/434/EEG och 2005/19/EG).

²⁹ Pålsson, 2009. s. 47 f. (1).

³⁰ Ibid. s. 48.

³¹ C-270/83 *Avoir Fiscal*

³² Pålsson, 2009. s. 53. (1).

³³ Ståhl, K., *Skatterna och den fria rörligheten inom EU- svensk skatterätt i förändring*, Sieps 2006:8, Stockholm. 2006. s. 7.

Inledningsvis prövas huruvida situationen som görs gällande överhuvudtaget omfattas av fördragets friheter och om en sådan har utnyttjats. Exempelvis har inte en frihet utnyttjats i det fall att det ej finns något gränsöverskridande moment och enligt domstolens praxis omfattas således inte interna förhållanden. Detta innebär även att omvänd diskriminering är tillåtet, vilket innefattar den situation att en regel diskriminerar det egna landets medborgare gentemot utländska medborgare i landet. Det faktum att det finns ett gränsöverskridande moment är således viktig för fördragets tillämplighet och i målet *Knoors* fastslogs att etableringsfriheten även kan åberopas mot den egna staten i det fallet att det finns ett gemenskapselement.³⁴ Vidare är det en relevant diskussion huruvida ett skattesubjekt som önskar undvika skatt kan anses omfattas av de stadgade artiklarna om fri rörlighet. När EU-domstolen gör sin bedömning av huruvida fördraget är tillämpligt, görs en objektiv bedömning av omständigheterna i fallet. Detta innebär att det subjektiva syftet, exempelvis syftet att undvika skatt, ej tas i beaktande i detta steg i bedömningen. Dock kan domstolen ta hänsyn till detta i det senare resonemanget om huruvida en regel som hindrar den fria rörligheten kan rättfärdigas.³⁵

Om situationen omfattas av fördragets tillämpningsområde prövas i nästa steg huruvida regeln är diskriminerande eller utgör ett hinder för den fria rörligheten. För att det överhuvudtaget skall anses föreligga ett diskrimineringsförhållande måste det föreligga två objektivt jämförbara situationer.³⁶ Ett rättsfall som behandlade diskriminering av juridiska personer är *Royal Bank of Scotland*³⁷ som gjorde en prövning huruvida det förelåg två jämförbara situationer i fallet. Slutsatsen av fallet var att det finns ett krav på likabehandling i värdstaten av en etablering genom fast driftsälle respektive genom dotterbolag.³⁸ Trots det faktum att en regel är icke-diskriminerande, är det dock tillräckligt att den inskränker den fria rörligheten för att den skall anses oförenlig med EU-rätten. I det fallet att fråga två är jakande, prövas vidare i det tredje och sista steget huruvida regeln kan rättfärdigas. Det tredje steget i prövningen har fått en stor betydelse inom skatterätten och EU-domstolens rättspraxis på området är viktig för medlemsländernas utformning av skatteregler. De undantag som kan rättfärdiga en regel har således utvecklats i praxis, men även fördraget stadgar ett antal undantag som kan rättfärdiga en fördragsstridande regel.

För varor stipuleras i fördraget ett antal rättfärdigandegrunder som kan åberopas om den inskränkande bestämmelsen grundas på hänsyn till bland annat allmän moral, allmän ordning eller allmän säkerhet. Artikel 36 kan dock endast tillämpas i det fall att rättsområdet ej är

³⁴ Ståhl, 2006. s. 13.

³⁵ Weber, D., *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Eucotax series on European Taxation, volume 11, Hague: Kluwer Law international. 2005. s. 11 & 76.

³⁶ Dahlberg, 2005. s. 100.

³⁷ C-311/97 *Royal Bank of Scotland*.

³⁸ Pahlsson, 2009. s. 53. (1).

harmoniserat, eftersom det annars antas att hänsyn har tagits till detta i lagstiftningsprocessen.³⁹ De rättfärdigande grunder som stipuleras i fördraget saknar dock betydelse för skatterätten och i exempelvis målet *Avoir fiscal*⁴⁰ fastslog domstolen att risken för skatteflykt inte omfattas av undantagen i fördraget för att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten för personer. Hittills har domstolen inte accepterat en skatteregel med hänvisning till fördragets undantag och således är den praxis som utvecklats av domstolen avgörande för tolkning av gällande rättsläge inom skatterätten.⁴¹ För skatterätten är således den genom praxis utvecklade *rule of reason* doktrinen central och de särskilda rättfärdigande grunder som av EU-domstolen accepterats för att under vissa kriterier kunna rättfärdiga nationella skattebestämmelser.

4.4 Rule of reason doktrinen

Rättsfallet *Cassis de Dijon*⁴², där begreppet *the rule of reason* nämndes för första gången, utökade otillåtna åtgärder till att även omfatta icke-diskriminerande inskränkningar.⁴³ I målet fastslogs principen om ömsesidigt godkännande, vilken innebär att varor, vilka blivit godkända i ett medlemsland, även skall vara godtagbara i ett annat. I rättsfallet diskuterades även olika rättfärdigande grunder som kommit att utvecklas i senare praxis. Detta innebär att i det fallet regeln eller åtgärden ej är diskriminerande till sin natur, men likväl hindrar den fria rörligheten, kan regeln dock rättfärdigas enligt doktrinen om tvingande hänsyn till allmänintresset.⁴⁴ Nämnda praxis har utvecklats med den fria rörligheten för varor i beaktande, men liknande rättfärdigande grunder har även utvecklats angående etableringsfriheten och fri rörlighet för arbetstagare. I och med rättsfallet *Gebhard* utformades således för etablering och tjänster en motsvarighet till *Cassis*-doktrinen.⁴⁵ I rättsfallet diskuterade domstolen stegen för *rule of reason* doktrinen, vilken är tillämpbar på samtliga friheter.⁴⁶ I syfte att pröva huruvida en nationell regel kan rättfärdigas utformades det i rättsfallet *Gebhard*⁴⁷ ett test, kallat *Gebhard-testet*, enligt vilket fyra kriterier ska vara uppfyllda.⁴⁸ Regeln ska tillämpas icke-diskriminerande, tillgodose ett tungt vägande allmänintresse, vara ändamålsenlig i förhållande till detta samhällsintresse samt uppfylla kravet på proportionalitet.

Kriteriet att det vid tillämpning av *rule of reason* doktrinen skall avse en regel av icke-diskriminerande karaktär, innebär att skatteregler som är direkt diskriminerande ej kan rättfärdigas enligt doktrinen. Dold diskriminering samt regler som endast hindrar den fria

³⁹ Bernitz, U & Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, 3:e uppl, Stockholm:Norstedts Juridik AB. 2007. s. 236 f.

⁴⁰ C- 270/83 *Avoir Fiscal*.

⁴¹ Ståhl & Persson Österman, 2006. s 142.

⁴² C 120/78 *Cassis de Dijon*.

⁴³ Terra, B & Wattel, P., *European Tax Law*, 5:e uppl, Kluwer Law International. 2008. s. 49.

⁴⁴ Bernitz & Kjellgren, 2007. 242 ff.

⁴⁵ Ibid. s. 264.

⁴⁶ Dahlberg, 2005. s. 117.

⁴⁷ C- 55/94 *Gebhard*.

⁴⁸ Dahlberg, 2005. s. 117.

rörligheten kan dock rättfärdigas med hänvisning till den utvecklade praxisen. Dahlberg menar dock att det finns anledning att tro att doktrinen även är giltig i förhållande till indirekt diskriminering. Dahlberg hänvisar i detta avseende till fallet Bachmann, vilket berörde en situation av indirekt diskriminering.⁴⁹ Målet, vilket behandlar rättfärdigandegrunden skattesystemets inre sammanhang, kommer att diskuteras mer ingående nedan. Dahlberg menar dock att det inte finns något som talar för det faktum att doktrinen även är tillämbbar vid direkt diskriminering. Istället hänvisar han till EU-domstolens rättspraxis, till exempel rättsfallet Royal Bank of Scotland, ett fall av direkt diskriminering, där domstolen i sin argumentation ej tog hänsyn till the rule of reason doktrinen. Han menar dock att det finns andra författare som tycker att doktrinen borde vara tillämbbar vid direkt diskriminering samt sådana som anser att domstolen har tillämpat resonemanget i sådana situationer.⁵⁰

Vidare innebär det andra kriteriet enligt rule of reason doktrinen, det vill säga att regeln skall tillgodose ett tungt vägande allmänintresse, att detta allmänintresse väger tyngre än önskan om att inte hindra den fria rörligheten. Regeln skall vidare vara ändamålsenlig i förhållande till allmänintresset, vilket innebär att regeln skall vara ägnad att uppnå det syfte som eftersträvas.⁵¹

Regeln måste slutligen vara proportionerlig för att denna skall kunna godtas. Kravet på proportionalitet definierades i rättsfallet Gebhard, vilket även är i överensstämmelse med den definition som stipuleras i fördraget och innebär att regeln inte får vara mer långtgående än vad som är nödvändigt för att uppnå målet med den.⁵² Begreppet har sedermera kommit att diskuteras i ett antal rättsfall, bland annat Leur-Bloem⁵³ och Futura Participations⁵⁴. Undantag från förbudet att hindra den fria rörligheten tillämpas restriktivt av domstolen och många gånger brister något av kriterierna vid en prövning enligt rule of reason doktrinen.⁵⁵ Ståhl menar dock att det verkar som att EU-domstolen till viss del har tagit hänsyn till skattesystemets utformning och problematiken med alltför långtgående krav på fri rörlighet i sin rättstillämpning.⁵⁶ Nästkommande stycke diskuterar därför de samhällsintressen inom skatteområdet som EU-domstolen har accepterat såsom rättfärdigande grunder.

4.5 Rättfärdigande grunder i skattepraxis

Rättfärdigande grunder som i praxis har accepterats av EU-domstolen såsom tungt vägande samhällsintressen är intresset av att motverka skatteflykt, effektiv skattekontroll, fördelning av skattebaser mellan stater baserat på territorialitetsprincipen samt hänsyn till

⁴⁹ Dahlberg, 2005. s. 120.

⁵⁰ Ibid. s. 121.

⁵¹ Ståhl & Persson Österman, 2006. s. 145.

⁵² Dahlberg, 2005. s. 118.

⁵³ C- 28/95 Leur-Bloem.

⁵⁴ C- 250/95 Futura Participations.

⁵⁵ Ståhl, 2006. s. 7.

⁵⁶ Ibid. s. 8.

skattesystemets inre sammanhang. Dessa rättfärdigande grunder har således principiellt accepterats, men i många fall har inte detta varit tillräckligt för att regeln skall ha ansetts rättfärdigad då den ändå ansetts vara oproportionerlig.

Flera grunder har även avvisats av EU-domstolen. I till exempel rättsfallet *Eurowings*⁵⁷ diskuterades av domstolen det faktum att skyddet av ett lands skattebas inte kan vara en rättfärdigande grund och att detta skulle strida mot den underliggande meningen med en gemensam marknad. I målet *Danner*⁵⁸ diskuterades huruvida medlemslandet skulle ha rätt att skydda sin skattebas med hänvisning till att kunna erbjuda sina medborgare en hög välfärd, ett argument som ej heller godtogs av domstolen. Ytterligare grunder som har diskuterats av EU-domstolen, men avfärdats, är rättfärdigande med hänvisning till andra skattefördelar samt av hänsyn till administrativa skäl.⁵⁹

4.5.1 Effektiv skattekontroll

En rättfärdigande grund som dock godtagits i EU-domstolens praxis är betydelsen av effektiv skattekontroll. Rättsfallet *Futura Participations*⁶⁰ behandlade rätten till fri etablering samt möjligheten att rulla fram underskott och rörde det franska företaget *Futura Participations* med säte i Paris. Bolaget hade en filial i Luxemburg med underskott, vilket moderbolaget ville använda i framtiden. Lagstiftningen i Luxemburg uppställde två krav för att kunna utnyttja underskott. Underskottet skulle dels vara hänförligt till inkomst som förvärvats och beskattats i Luxemburg samt dels att filialen uppfyllde de krav som ställdes på upprättande av bokföring i Luxemburg. EU-domstolen resonerade att det stod i strid med etableringsfriheten att bolaget hade en skyldighet att upprätta bokföring i båda länderna. Nämnda hinder för etablering kunde dock rättfärdigas med hänsyn till Luxemburgs önskan om att utöva en effektiv skattekontroll. Domstolen menade dock att Luxemburg med enkelhet kunde inhämta de fakta de behövde i enlighet med handräkningsdirektivet⁶¹ och att regeln således var att anse såsom oproportionerlig.⁶² I målet godtogs således hänvisningen till önskan om att bedriva effektiv skattekontroll, men regeln klarade inte proportionalitetstestet då den ansågs gå utöver vad som var nödvändigt för att uppnå målet.

4.5.2 Skattesystemets inre sammanhang

I rättsfallet *Bachmann*⁶³ accepterade EU-domstolen regelns rättfärdigande med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. Rättsfallet *Bachmann* rörde avdrag för premier för pensionsförsäkringar i Belgien där den tyska medborgaren *Bachmann* var bosatt. Innan *Bachmann* flyttade till Belgien hade han ingått avtal med en tysk försäkringsgivare i Tyskland

⁵⁷ C- 294/97 *Eurowings*.

⁵⁸ C- 136/00 *Danner*.

⁵⁹ Ståhl & Persson Österman, 2006. s. 146.

⁶⁰ C- 250/95. *Futura Participations*.

⁶¹ 77/799/EEG.

⁶² Dahlberg, 2007. s. 246.

⁶³ C- 204/90 *Bachmann*.

och ville efter flytten till Belgien ha avdrag för sina premier i Belgien. Enligt de belgiska reglerna var endast premier till belgiska försäkringsbolag avdragsgilla och Bachmann nekades således avdrag. EU-domstolen menade att detta var ett hinder för den fria rörligheten. Domstolen tog dock fasta på att utfallande försäkringsbelopp från den tyska försäkringsgivaren var skattepliktigt i Tyskland och ej i Belgien och att den Belgiska regeln därför kunde rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang.⁶⁴ Åberopandet av skattesystemets inre sammanhang har dock inte godtagits av EU-domstolen i något senare mål efter Bachmann och det har diskuterats huruvida rättfärdigandegrunden ej längre är aktuell. Ståhl och Persson Österman menar dock att grunden fortfarande är tillämplig då domstolen dels inte tagit avstånd från dess tillämpning samt även hänvisat till skattesystemets inre sammanhang i sina domar.⁶⁵ I målet Papillon⁶⁶ accepterades grunden för att rättfärdiga en fransk skatteregel, vilken dock ansågs vara oproportionerlig.⁶⁷ I RÅ 2004 ref. 84 hänvisade även RegR till skattesystemets inre sammanhang för att rättfärdiga pensionsförsäkringsreglernas förenlighet med EU-rätten. Skattesystemets inre sammanhang har prövats många gånger i anslutning till olika utflyttningsskatter, det vill säga fall då skattskyldighet har utlösts på grund av utflyttning från landet. Ett annat rättsfall som behandlat rättfärdigandegrunden är ovan beskrivna målet Danner⁶⁸ som rörde ett av en tysk medborgare ingånget pensionsförsäkringsavtal i Tyskland. Denne flyttade senare till Finland där han till begränsad del fick avdrag för sina försäkringspremier som han fortfarande betalade till den tyska försäkringsgivaren. Skillnaden i målet Danner gentemot rättsfallet Bachmann var att Finland i detta fall beskattade utfallande pensionspremie från den tyska pensionsförsäkringen och enligt domstolen fanns inte något samband mellan avdrag för premier och beskattning av utfallande försäkring.⁶⁹

4.5.3 Motverka skatteflykt

Rättfärdigandegrunden att motverka skatteflykt har principiellt godtagits av EU-domstolen, men ej ännu tillämpats i något fall.⁷⁰ I tidigare rättspraxis, rättsfallet ICI⁷¹, har domstolen diskuterat att syftet med regeln skall vara att hindra rent konstlade upplägg och vara riktad mot kringgåendetransaktioner.⁷² Lagstiftning för att motverka skatteflykt har därför många gånger underkänts av EU-domstolen med hänvisning till att reglerna varit för oprecisa. I till exempel fallet Lankhorst-Hohorst framfördes att de tyska reglerna mot underkapitalisering var nödvändiga för att motverka skatteflykt. Fallet rörde ett dotterbolag som var beläget i Tyskland, medan moderbolaget var hemmahörande i ett lågbeskattat land.

⁶⁴ Dahlberg, 2007. s. 242.

⁶⁵ Ståhl & Persson Österman, 2006. s. 149.

⁶⁶ C- 418/07 Papillon.

⁶⁷ Pahlsson, 2009. s. 56.(1).

⁶⁸ C- 136/00 Danner.

⁶⁹ Dahlberg, 2007. s. 242 f.

⁷⁰ Dahlberg, 2007. s. 242.

⁷¹ C- 264/96 ICI.

⁷² Ståhl & Persson Österman, 2006. s. 148.

Underkapitalisering innebär att moderbolaget lånar ut pengar till dotterbolaget, vilket sedan gör avdrag för räntorna. Detta medför således att intäkten av räntorna beskattas i lågskattelandet, medan räntorna dras av i ett land med mer normal beskattning. De tyska reglerna om underkapitalisering innebar att bolaget ej fick avdrag för räntorna i Tyskland. EU-domstolen diskuterade i fallet vilket syfte reglerna mot underkapitalisering hade och menade att dessa var för allmänt tillämpliga och inte hade som avsikt att förhindra rent konstlade bolagskonstruktioner med syftet att kringgå skattelagstiftning. De tyska reglerna underkändes således av domstolen.⁷³

4.5.4 Fördelning av skattebas enligt territorialitetsprincipen

Territorialitetsprincipen innebär att en stat har beskattningsrätt för ett moderbolag med hemvist i staten, men inte för moderbolagets dotterbolag som har hemvist i en annan stat. Fördelning av skattebas mellan stater baserat på territorialitetsprincipen diskuterades i målet Futura Participations⁷⁴. Ståhl och Persson Österman menar dock att det kan anses oklart huruvida territorialitetsprincipen faktiskt användes som grund för rättfärdigandet då domstolens resonemang skulle kunna tolkas såsom att det ej fanns någon särbehandling eftersom regeln var utformad enligt principen.⁷⁵ Ett annat mål som aktualiserade territorialitetsprincipen var rättsfallet Bosal Holding⁷⁶. Enligt skattelagstiftningen i Nederländerna var det för nederländska moderbolag avdragsgillt att dra av sina kostnader för finansiering av dotterbolag. Ett krav för avdrag var dock att dotterbolaget var skatteskyldigt i Nederländerna alternativt var utländskt, men hade filial i Nederländerna, vilkens inkomst var skattepliktig i landet. Bolaget Bosal Holding förvägrades avdrag för sina finansieringskostnader och anförde i domstolen att detta utgjorde ett hinder för etableringsfriheten. Nederländerna åberopade territorialitetsprincipen till sitt försvar, men domstolen ansåg att de nederländska reglerna var otillåtna.⁷⁷ Ståhl och Persson Österman menar dock att det är osäkert vilken betydelse som skall tillmätas principen efter avgörandet i målet Marks and Spencer.⁷⁸ Domstolens tillämpning av territorialitetsprincipen kommer således att diskuteras mer ingående nedan i redogörelsen för målet Marks and Spencer.

4.6 EU-domstolens praxis om koncernbidrag

EU-domstolen har varit aktiv i sin rättsutveckling på skatteområdet och nationell skattelagstiftning har i flera fall ansetts strida mot den fria rörligheten inom EU.⁷⁹ Ett rättsområde där detta har varit aktuellt är angående möjligheten att ge och ta emot gränsöverskridande koncernbidrag. Företrädesvis två avgöranden från EU-domstolen är av stor principiell betydelse för tillämpningen av gränsöverskridande koncernbidrag inom EU,

⁷³ Dahlberg, 2007. s. 240.

⁷⁴ C- 250/95 Futura Participation.

⁷⁵ Ståhl & Persson Österman, 2006. s. 156.

⁷⁶ C- 168/01 Bosal Holding.

⁷⁷ Dahlberg, 2007. s. 247 f.

⁷⁸ Ståhl & Persson Österman, 2006. s. 159.

⁷⁹ Ståhl, 2006. s. 11.

Marks & Spencer- samt OY AA målet. De rättsfall som skall presenteras här är således avgörandena i målen Marks and Spencer⁸⁰ samt OY⁸¹, men även det nya avgörandet i målet X Holding BV⁸².

4.6.1 Marks and Spencer

Målet Marks and Spencer behandlade möjligheten att göra gränsöverskridande förlustutjämning inom en koncern. Enligt den brittiska skattelagstiftningen fanns det möjlighet att göra koncernavdrag, vilket innebar att vinster och förluster utjämnades inom koncernen.⁸³ Fallet avgjordes ursprungligen i brittisk domstol, för att sedan överklagas till högre instans där ett förhandsavgörande efterfrågades. Fallet rörde det brittiska bolaget Marks and Spencer plc, vilket innehade flera dotterbolag i olika länder. År 2001 hade moderbolagets dotterbolag i Frankrike överlåtits och de andra dotterbolagen hade upphört med sin verksamhet.⁸⁴ Moderbolaget önskade därför göra avdrag för förlusterna som uppkommit i dotterbolagen i Belgien, Tyskland och Frankrike de senaste fyra åren.⁸⁵ Samtliga dotterbolag hade endast bedrivit verksamhet i sin respektive hemviststat och moderbolagets önskan om avdrag nekades med hänvisning till att detta endast är möjligt för förluster som uppkommit i Storbritannien.⁸⁶ Det brittiska moderbolaget menade dock att reglerna var ett hinder för etableringsfriheten då förluster i brittiska dotterbolag kunde utnyttjas i det brittiska moderbolaget, medan motsvarande förluster i utländska dotterbolag ej kunde användas.

Inledningsvis resonerade domstolen att trots det faktum att det aktuella skatteområdet inte föll inom EU:s behörighet, måste medlemsländerna utforma sin lagstiftning i enlighet med EU-rätten. Vidare diskuterades innebörden av den enligt fördraget lagstadgade etableringsrätten och att denna även omfattar den situation att ursprungsstaten hindrar etableringen i en annan stat.⁸⁷ Domstolen fastslog vidare att ett icke-beviljande av avdrag för förlust som uppkommit i ett dotterbolag i en annan medlemsstat är en inskränkning i etableringsfriheten och att det endast är tillåtet om det har ett legitimt syfte, kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, att det är ägnat att uppnå syftet samt att regeln inte går utöver än vad som är nödvändigt.⁸⁸

Domstolen diskuterar vidare den internationellt erkända territorialitetsprincipen, vilken innebär att en stat har beskattningsrätt för ett moderbolag med hemvist i staten, men inte för moderbolagets dotterbolag som har hemvist i en annan stat. Således tillkommer enligt

⁸⁰ C- 446/03 Marks and Spencer.

⁸¹ C- 231/05 OY AA.

⁸² C- 337/08 X Holding.

⁸³ C- 446/03 Marks and Spencer. p. 12.

⁸⁴ Ibid. p. 21.

⁸⁵ Ibid. p. 21 & 22.

⁸⁶ Ibid. p. 23 & 24.

⁸⁷ Ibid. p. 29 & 31.

⁸⁸ Ibid. p. 35.

behörighetsfördelningen beskattningsrätten den stat där dotterbolaget har hemvist. Det faktum att medlemsstaten handlar i enlighet med territorialitetsprincipen och således inte beskattar ett dotterbolag hemmahörande i ett annat land, innebär dock, enligt domstolen, inte i sig att det är godtagbart att samma stat begränsar möjligheten att göra förlustavdrag till bolag endast hemmahörande i sin egen stat.⁸⁹ Dock kan en sådan begränsning vara tillåten om det är berättigat och i målet åberopades tre berättigandegrunder för att motivera reglerna.⁹⁰ För det första menade medlemsstaterna, som inkommit med yttranden i frågan, att vinster och förluster borde behandlas inom samma skattesystem då dessa kan ses som två sidor av samma mynt och således skydda en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Ett annat argument rörde risken att en förlust blir beaktad två gånger i det fall att denne är avdragsgill i moderbolagets hemvistland. Det sista argumentet behandlade slutligen risken för skatteundandragande.

Domstolen framförde att minskning av skatteintäkter enligt tidigare praxis ej utgjorde ett tvingande hänsyn till allmänintresset, men att trygga fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsländerna kan göra det nödvändigt att ha sådana regler om vinster och förluster. Detta skulle inte kunna säkerställas om ett bolag alltid skulle kunna välja vart dennes inkomster och förluster skall beskattas.⁹¹ Angående risken att en förlust beaktas två gånger menade domstolen att detta inte var ett problem då medlemsstaterna enkelt kunde hindra det med en lagregel. Gällande risken för skatteundandragande resonerade domstolen att det fanns en risk för att ett bolag organiserade sin koncern för att utnyttja skillnader i skattesatser mellan länder. Domstolen menade att reglerna om avdragsrätt med hänsyn till de tre berättigandegrunderna var ägnade att uppnå ett legitimt syfte, kunde motiveras med hänsyn till ett allmänintresse samt var avsett för att uppnå detta syfte.⁹²

Reglerna måste dock vara proportionerliga och inte vara mer långtgående än vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med dem. Domstolen menade i detta fall att reglerna som prövades kunde anses vara för långtgående än vad som var nödvändigt och i det fall att förlusten i Tyskland är definitiv så skall Storbritannien medge avdrag. Domstolen menade att i den situationen att ett moderbolag med hemvist i ett land har ett dotterbolag med hemvist i ett annat land och dotterbolaget i sin hemviststat har uttömt de möjligheter som finns att dra av förluster för nuvarande eller tidigare beskattningsår, och dessa inte heller kan utnyttjas i framtiden av bolaget självt eller av annat subjekt, är det i strid med fördraget att vägra avdrag för förlusterna.

⁸⁹ C- 446/03 Marks and Spencer, p. 36 & 39.

⁹⁰ Ibid. p. 41.

⁹¹ Ibid. p. 42-47.

⁹² Ibid. p. 48-51.

4.6.2 OY AA

Rättsfallet OY AA har varit av stor betydelse för tolkningen av den svenska skatterätten och dess rättstillämpning då de finska reglerna som prövades i fallet till stor del överensstämde med motsvarande svenska regler om koncernbidrag. Målet behandlade den finska koncernbidragslagstiftningens förenlighet med EU-rätten och huruvida det finska bolaget Oy AA fick göra avdrag för ett koncernbidrag som bolaget lämnat till sitt moderbolag med säte i annat medlemsland.⁹³ Enligt den finska lagstiftningen var det möjligt att lämna koncernbidrag från ett dotterbolag till ett moderbolag med hemvist i samma stat, men ej till moderbolag med hemvist i en annan stat. EU-domstolen menade att detta utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten då det blir mindre attraktivt för bolag i andra medlemsländer att utöva sin frihet enligt fördraget.⁹⁴ Inskränkningen kunde därför endast rättfärdigas utifrån ett tvingande hänsyn till allmänintresset och domstolen hänvisade bland annat till ovan redogjorda mål Marks and Spencer.⁹⁵ Domstolen diskuterade precis som i Marks and Spencer betydelsen av rättfärdigandegrunderna och kom till slutsatsen att de finska reglerna gick att rättfärdiga med hänsyn till behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten samt för att undvika skatteflykt genom att bolag utnyttjar skillnader i skattesatser mellan länder. De finska reglerna ansågs vidare vara proportionerliga för att kunna uppnå sitt syfte och slutsatsen av målet var således att det var tillåtet att inskränka rätten att ge koncernbidrag i det fall att bidraget gick från dotterbolag till moderbolag med hemvist i ett annat medlemsland.

Efter att OY målet hade avdömts uppkom frågor om förenligheten mellan avgörandena i Marks and Spencer respektive OY AA och hur rättsläget skulle tolkas. I två olika artiklar från 2008 i SN diskuterar Holmdahl och Ohlsson de två rättsfallens förenlighet.⁹⁶ Med anledning av detta avdömde svenska RegR i mars år 2009 ett antal rättsfall som behandlade de svenska koncernbidragsreglernas tillämpning. RegR domar är av vikt för den svenska rättstillämpningen och kommer att redogöras för i nästkommande avsnitt.

4.6.3 X Holding BV

Ett nyligen avgjort mål av intresse för tolkningen av gränsöverskridande förlustutjämning är EU-domstolens avgörande i målet X Holding BV⁹⁷ från den 25 februari 2010. Bolaget X Holding med hemvist i Nederländerna hade ett dotterbolag i Belgien. Eftersom dotterbolaget hade hemvist i Belgien, var detta ej skattskyldigt för sin verksamhet i Nederländerna.⁹⁸ Enligt skattelagstiftningen i Nederländerna kan ett skattskyldigt bolag som kontrollerar minst 95 % av andelarna i ett dotterbolag, om båda bolagen begär det, beskattas som en skattemässig

⁹³ C- 231/05 OY AA, p. 2.

⁹⁴ Ibid. p. 39.

⁹⁵ Ibid. p. 44.

⁹⁶ Holmdahl, S-E & Ohlsson, F., Fler fall om gränsöverskridande koncernbidrag, *Skattenytt* 5/2008. s. 244-252 samt Holmdahl, S-E & Ohlsson, F., Visst gäller Marks & Spencer!, *Skattenytt* 1-2/2008. s. 18-23.

⁹⁷ C- 337/08 X Holding BV.

⁹⁸ Ibid. p. 6.

enhet.⁹⁹ Bolagen yrkade att de skulle utgöra en skattemässig enhet i enlighet med nederländsk lagstiftning och således kunna tillgodogöra sig de skattemässiga fördelar som reglerna innebar. Den nederländska skattemyndigheten nekade dock bolaget att bilda den skattemässiga enheten då dotterbolaget ej hade hemvist i landet.¹⁰⁰ Bolaget överklagade Skattemyndighetens beslut till domstolen i Arnhem, vilken fastställde beslutet. X Holding överklagade målet vidare till högsta domstolen i Nederländerna, vilken valde att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Punkt 9 i EU-domstolens dom i målet citerar tolkningsfrågan som ställdes angående innebörden av etableringsfriheten: ”Ska artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG tolkas så, att den utgör hinder för att i en nationell bestämmelse i en medlemsstat föreskriva att den rätt ... enligt vilken ett moderbolag och dess dotterbolag kan välja att låta moderbolaget med hemvist i denna medlemsstat beskattas som om bolagen vore en enda skattskyldig person är förbehållen bolag som beträffande beskattningen av överskottet omfattas av den berörda medlemsstatens beskattningsrätt?”¹⁰¹

Precis som i målet Marks and Spencer konstaterade EU-domstolen att direkta skatter omfattades av medlemsstaternas kompetens, men att länderna likväl skulle utforma sin lagstiftning i enlighet med EU-rätten. Vidare konstaterade domstolen att möjligheten för moder- och dotterbolag med hemvist i Nederländerna att bli beskattade som en enhet utgjorde en förmån för dem. Genom att ej tillerkänna moderbolag med dotterbolag med hemvist i annan medlemsstat denna förmån, menade domstolen att det kan bli mindre tilltalande för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet i andra länder. Det finns dock två tillfällen då detta kan anses vara i förenlighet med EU-rätten, att situationerna ej är objektivt jämförbara eller av tvingande hänsyn till allmänintresset.¹⁰²

Objektivt jämförbara situationer

Flera medlemsländer inkom med yttranden i målet. Den nederländska, tyska samt portugisiska regeringen menade att situationerna ej var objektivt jämförbara då dotterbolag med hemvist i landet, gällande beskattningsmetod, ej i skattemässigt hänseende är jämförbar med situationen för ett utländskt dotterbolag.¹⁰³ EU-domstolen menade att olikartad behandling mellan skattskyldig med hemvist respektive utan hemvist i ett medlemsland, kan vara motiverad ibland. Dock skulle den stadgade etableringsfriheten vara utan verkan om ett medlemsland alltid kunde särbehandla en skattskyldig på grund av hemvist i annat land. Vidare konstaterade därför EU-domstolen att moderbolag och dotterbolag med hemvist i landet, som önskade bilda en skattemässig enhet, var i en jämförbar situation med ett moderbolag som önskade bilda skattemässig enhet med ett dotterbolag utan hemvist i landet.

⁹⁹ C- 337/08 X Holding BV, p. 5.

¹⁰⁰ Ibid. p. 2.

¹⁰¹ Ibid. p. 9.

¹⁰² Ibid. p. 16, 18-20.

¹⁰³ Ibid. p. 21.

Således var situationerna att anses såsom objektivt jämförbara och en skillnad i behandling kunde därför endast rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.¹⁰⁴

Tvingande hänsyn till allmänintresset

Medlemsländerna vars regeringar hade inkommit med yttrande i målet, menade att den olikartade behandlingen kunde rättfärdigas med hänvisning till önskan om att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan länderna.¹⁰⁵ Domstolen menade att om bolag gavs möjligheten att helt bestämma i vilket land en förlust skulle beaktas, skulle detta kunna riskera fördelningen av beskattningsrätten.¹⁰⁶ EU-domstolen ansåg således att den olikartade behandlingen kunde rättfärdigas med hänvisning till en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Precis som vid domstolens resonemang i Marks and Spencer, fick inskränkningen inte vara mer långtgående än vad som var nödvändigt för att uppnå målet.¹⁰⁷

Bolaget X Holding samt EU Kommissionen menade vidare att möjligheten för moder- och dotterbolag att bilda en skattemässig enhet, innebar att dotterbolaget likställdes med fasta driftställen. Således menade de att dotterbolag utan hemvist i landet skulle behandlas som utländska fasta driftställen.¹⁰⁸ Domstolen konstaterade dock att utländska fasta driftsställen och utländska dotterbolag ej befann sig i jämförbara situationer angående fördelningen av beskattningsrätten enligt skatteavtal, eftersom det fasta driftstället beskattas i moderbolagets hemviststat. Således är medlemslandet ej skyldigt att tillämpa samma beskattningsmetod för dem.¹⁰⁹ Vidare konstaterade domstolen åter igen att en möjlighet för bolaget att bilda skattemässig enhet med dotterbolag utan hemvist i landet, skulle innebära att bolaget själv kunde bestämma i vilket land förlusterna skulle beaktas.¹¹⁰ EU-domstolen menade på grund av framhållna skäl att inskränkningen i lagstiftningen kunde anses proportionerlig.¹¹¹

¹⁰⁴ C- 337/08 X Holding BV, p. 23-25.

¹⁰⁵ Ibid. p. 27.

¹⁰⁶ Ibid. p. 29.

¹⁰⁷ Ibid. p. 33-34.

¹⁰⁸ Ibid. p. 35.

¹⁰⁹ Ibid. p. 38 & 40.

¹¹⁰ Ibid. p. 41.

¹¹¹ Ibid. p. 42.

EU domstolens beslut i X Holding

Avslutningsvis var domstolens beslut i målet X Holding att den enligt fördraget stadgade etableringsfriheten ej utgjorde ett hinder mot att moderbolag och dotterbolag med hemvist i landet fick bilda en skattemässig enhet, medan moderbolag med hemvist i landet med dotterbolag utan hemvist, ej fick bilda en sådan enhet då det utländska dotterbolaget ej var skattskyldigt i landet.¹¹²

¹¹² C- 337/08 X Holding BV, p. 43.

5 RegR avgöranden i mars 2009

I förevarande kapitel redogörs för de rättsfall svenska RegR avgjorde i mars 2009 angående de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet, eller oförenlighet med EU rätten. Slutsatsen av RegR mål var att Sverige under vissa förutsättningar är skyldig att tillåta inhemska moderbolag att göra avdrag för en slutlig förlust hos ett inom EES beläget dotterbolag.

5.1 Bakgrund

Enligt svensk intern skatterätt, 35 kap IL, är det ej möjligt att ge gränsöverskridande koncernbidrag i annat fall än i enlighet med 35 kap 2 a § IL. Den svenska lagstiftningen uppställer ett krav på att mottagande bolag skall vara skattskyldig för sin verksamhet i Sverige. Trots det faktum att dotterbolaget ej är skattskyldigt för sin inkomst i Sverige, finns det enligt EU-domstolens praxis situationer då det föreligger rätt att ge gränsöverskridande koncernbidrag. Målen från EU-domstolen har dock gett upphov till en viss osäkerhet angående rättsfallens förenlighet och hur dessa ska tolkas i förhållande till varandra. Mot bakgrund av detta har RegR i ett antal avgjorda domar från år 2009 tolkat rätten att ge gränsöverskridande koncernbidrag.¹¹³ De rättsfrågor vilka prövades i målen behandlade bland annat definitionen av slutlig förlust, tidpunkt då avdrag skall medges samt avdragets storlek. De rättsfall vilka skall behandlas mer ingående är i tur och ordning RÅ 2009 not. 37, RÅ 2009 ref. 14, RÅ 2009 ref. 13, RÅ 2009 ref. 15, RÅ 2009 not. 35 samt RÅ 2009 not. 36. Inledningsvis redogörs ingående för RÅ 2009 not. 37 eftersom avgörandet behandlar samma principiella frågor som uppkom i RÅ 2009 ref. 14 samt RÅ 2009 ref. 13. Med undantag av detta notismål redogörs först för samtliga referatmål och slutligen för notismålen.

5.1.1 RÅ 2009 not. 37

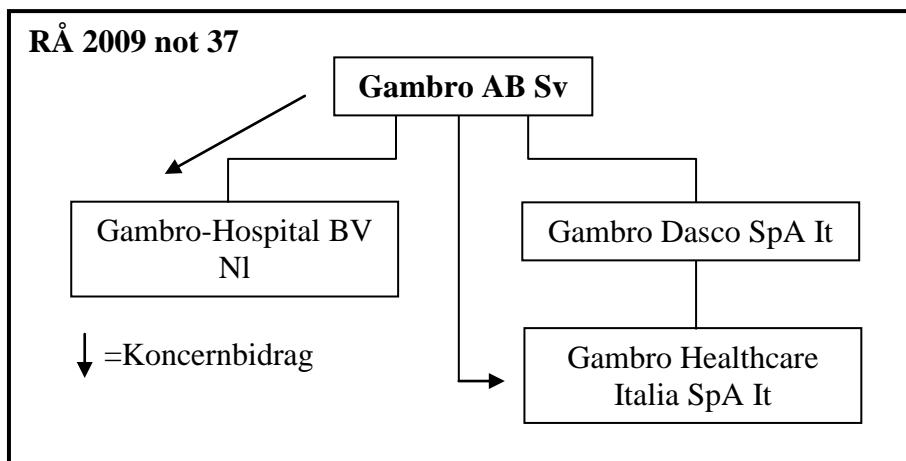
I RÅ 2009 not. 37 prövades rätten att ge koncernbidrag till dotterbolag belägna i andra medlemsstater.¹¹⁴ I huvudsak prövades två frågor i målet, innebörden av definitiv förlust samt följderna av att mottagarlandet begränsar resultatutjämnningen enligt inhemska regler. Det svenska bolaget Gambro AB hade bland annat dotterbolag i Nederländerna och Italien, vilka redovisade skattemässiga förluster. Enligt italiensk lagstiftning fanns en tidsgräns på fem år då underskott kunde utnyttjas, vilket innebar att det skattemässiga underskottet i det italienska dotterbolaget ej längre var avdragsgillt. Angående det nederländska dotterbolaget skulle detta likvideras, vilket skulle innebära att förlusterna blev definitiva. Det svenska moderbolaget Gambro AB ansökte om förhandsbesked till skatterättsnämnden för att få klarhet i den skattemässiga behandlingen av de planerade avdragen.¹¹⁵ Enligt skatterättsnämndens avgörande stred det mot EU-rätten att inte tillåta Gambro AB att ge koncernbidrag till sina utländska dotterbolag. Förhandsbeskedet överklagades till RegR där Sverige menade att det

¹¹³ RÅ 2009 not. 37, RÅ 2009 not. 36, RÅ 2009 not. 35, RÅ 2009 ref. 13, RÅ 2009 ref. 15, RÅ 2009 ref. 14, mål nr 6511-06, mål nr 6512-06, mål nr 1648-07 och mål nr 3628-07.

¹¹⁴ I RÅ 2009 ref. 13 samt RÅ 2009 ref. 14 behandlades principiellt samma sak som i RÅ 2009 not. 37.

¹¹⁵ Ansökan om förhandsbesked, Skatterättsnämndens dnr: 205-04/D, Stockholm den 17 november 2004.

inte var rätt att Italien fick bestämma när ett bolag skulle få avdrag i Sverige och Skatteverket yrkade därför att Gambro AB ej skulle medges avdrag för koncernbidrag till dotterbolagen i Nederländerna och Italien. .



Figur 6 Den legala strukturen illustreras i bilaga 4, Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, Skatterättsnämndens dnr: 205-04/D, Stockholm den 31 januari 2006.

Det nederländska dotterbolaget

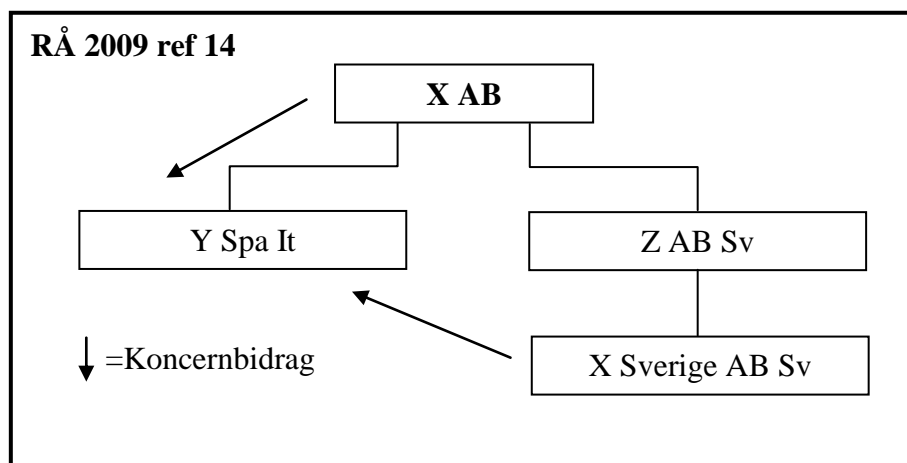
RegR konstaterade att förutsättningarna för att få ge koncernavdrag enligt svensk rätt ej var uppfyllda då dotterbolaget ej var skattskyldigt i Sverige samt då bidraget ej heller skulle tas upp till beskattning i dotterbolagets hemviststat. Frågan var därmed huruvida detta stred mot EU-rättens etableringsfrihet. RegR menade att prövningen skulle ske enligt de principer som fastslogs i målet Marks and Spencer och att den svenska lagstiftningen således var i strid med EU-rätten om Gambro AB skulle ha kunnat tillgodogöra sig förlusten vid avvecklingen av ett svenskt dotterbolag. Eftersom detta skulle varit fallet menade RegR att de svenska reglerna stred mot etableringsfriheten och att en sådan inskränkning endast kunde vara tillåten om reglerna kunde rättfärdigas med hänsyn till en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, att förhindra att en förlust beaktas två gånger eller för att förhindra skatteundandragande. Ett viktigt kriterium är även att reglerna är proportionerliga och således ej går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sitt syfte. RegR menade att det inte kunde anses vara proportionerligt att de svenska reglerna vägrade avdrag för att täcka definitiva förluster för det i utlandet belägna dotterbolaget. Angående bidragets storlek menade RegR att beloppet ej fick överstiga förlusten vid utgången av dotterbolagets sista hela beskattningsår eller ett belopp som översteg den slutliga förlusten. Avdraget skulle vidare medges det år då likvidationen avslutats eftersom det då är säkert att förlusten är definitiv. Angående Skatteverkets yrkande att avdrag skulle vägras på den grunden att mottaget bidrag ej var skattepliktigt i Nederländerna, instämde RegR i skatterättsnämnden bedömning om att ett sådant kriterium ej skulle upprätthållas. Bedömningen var således att Gambro AB hade rätt att ge avdragsgillt bidrag till det nederländska dotterbolaget för att täcka den definitiva förlusten.

Det italienska dotterbolaget

Enligt italiensk lagstiftning är det möjligt att utnyttja ett underskott under fem år och således kvitta detta mot vinster under nämnda tidsperiod. I förevarande situation önskade moderbolaget Gambro AB täcka ett underskott i det italienska dotterbolaget som inte längre kunde utnyttjas på grund av de italienska reglerna. Dotterbolaget skulle vidare fortsätta att bedriva verksamhet. RegR konstaterade att förutsättningarna enligt 35 kap IL för att ge koncernbidrag ej var uppfyllda eftersom dotterbolaget ej var skattepliktigt för verksamheten i Sverige. Mottaget bidrag av dotterbolaget var inte heller skattepliktigt i Italien. Precis som i resonemanget gällande det nederländska dotterbolaget var frågan huruvida detta utgjorde en inskränkning i etableringsfriheten samt om denna i så fall kunde rättfärdigas samt var proportionerlig. RegR konstaterade att det enligt EU-rättslig praxis ej är proportionerligt att vägra koncernbidrag i syfte att täcka en definitiv förlust eftersom detta är möjligt enligt svensk lagstiftning. Dock resonerade RegR att det inte fanns samma stöd för att det skulle strida mot etableringsfriheten att vägra avdrag för en förlust som är definitiv på grund av en nationell lagregel i dotterbolagets hemviststat. Av denna anledning kunde inte Gambro AB ge avdragsgillt koncernbidrag till sitt italienska dotterbolag.

5.1.2 RÅ 2009 ref. 14

RÅ 2009 ref. 14 behandlade frågan om gränsöverskridande koncernbidrag till ett i Italien beläget dotterbolag som ej var skattskyldigt i Sverige. Koncernstrukturen bestod av det svenska moderbolaget X AB som dels ägde det italienska dotterbolaget samt dels dotterbolaget Z AB, som i sin tur ägde dotterbolaget X Sverige AB. Det italienska bolaget hade skattemässiga underskott, varför X AB samt X Sverige AB planerade att ge koncernbidrag till bolaget. Y SpA skulle dock fortsätta att bedriva verksamhet även fortsättningsvis. Enligt italiensk lagstiftning var möjligheten att utnyttja underskott begränsad till fem år. Frågan var huruvida det var avdragsgillt för X AB att ge koncernbidrag till Y SpA samt från X Sverige AB till Y SpA.

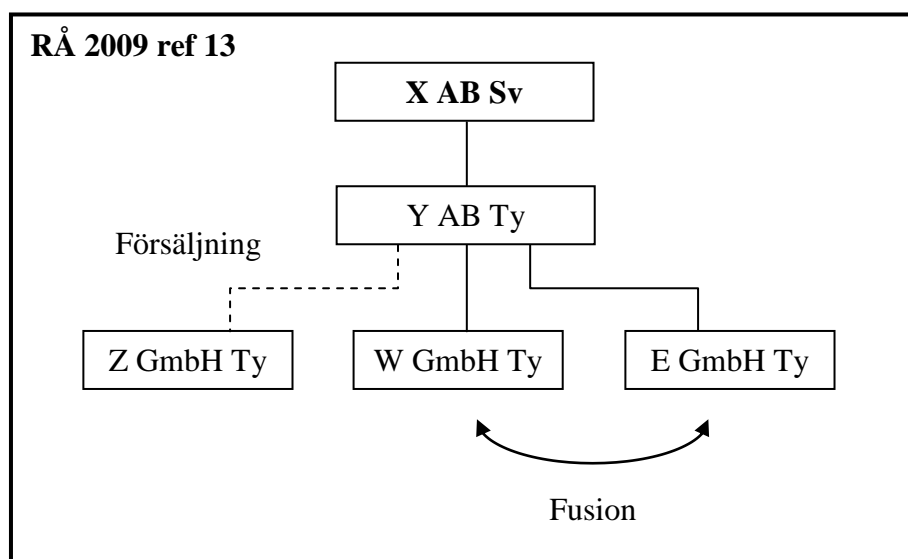


Figur 7 Koncernstrukturen i RÅ 2009 ref 14

RegR framförde att förutsättningarna för att ge koncernbidrag enligt 35 kap IL ej var uppfyllda eftersom det mottagande bolaget ej var skattepliktigt i Sverige. Det italienska dotterbolaget var ej heller skattepliktigt för bidraget enligt italiensk skatterätt. Enligt EU-rätten måste inskränkningarna i etableringsfriheten kunna rättfärdigas samt vara proportionerliga för att vara tillåtna. Vidare anförde RegR att enligt EU-domstolens praxis ibland annat Marks and Spencer kunde inte de svenska reglerna anses vara proportionerliga i det fallet att bidraget avsåg att täcka en definitiv förlust. I förevarande situation avsåg dock bidraget att täcka en förlust som var slutlig på grund av en italiensk skatteregel, vilket enligt RegR mening ej kunde anses strida mot etableringsfriheten. De två svenska bolagen i koncernen kunde således ej ge koncernbidrag till det italienska bolaget.

5.1.3 RÅ 2009 ref. 13

I RÅ 2009 ref.13 prövades vid vilken tidpunkt avdrag skulle medges samt bidragets storlek. I förevarande mål var frågan huruvida det var möjligt att ge gränsöverskridande koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag som ej var skattepliktigt i Sverige och då mottaget bidrag ej skulle tas upp till beskattning i mottagarens hemviststat. RegR fastslog att avdrag för koncernbidrag skulle medges det beskattningsår då likvidationen av dotterbolaget avslutats. Angående den delen av skatterättsnämndens avgörande som rörde fusion undanröjdes denna del och ansökningen i den delen avvisades.

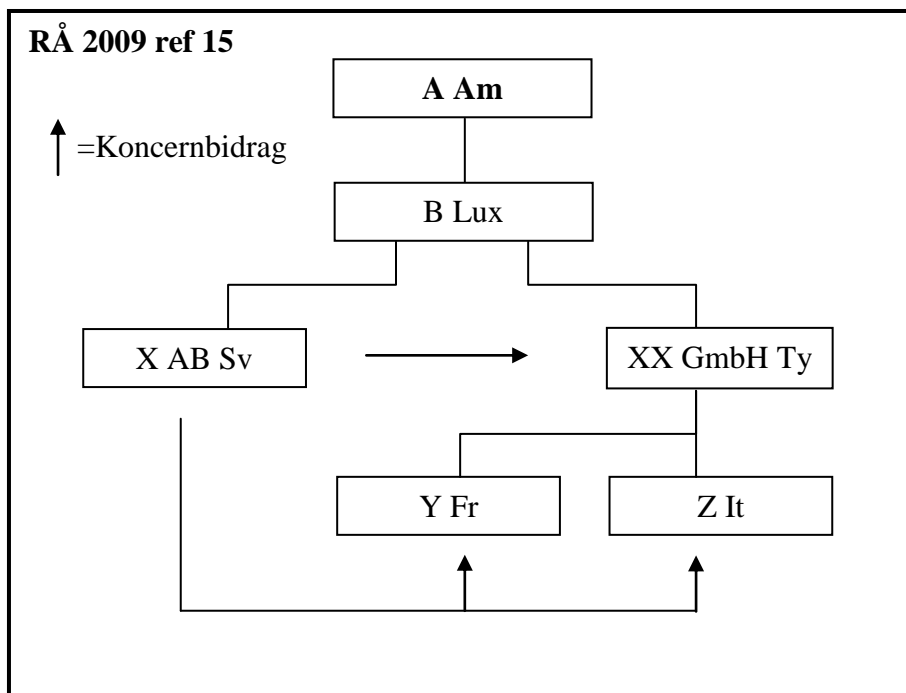


Figur 8 Koncernstrukturen i RÅ 2009 ref 13

5.1.4 RÅ 2009 ref.15

Målet gällde avdrag för koncernbidrag till ett utländskt systerföretag i syfte att täcka en definitiv förlust. X AB planerade att lämna koncernbidrag till dotterbolagen XX GmbH, Y och Z, vilka hade skattemässiga underskott. Bidragen var skattepliktigt för Y, men ej för XX GmbH samt Z i bolagens respektive hemviststat. RegR fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked och anförde att skyldigheten till gränsöverskridande koncernbidrag inte

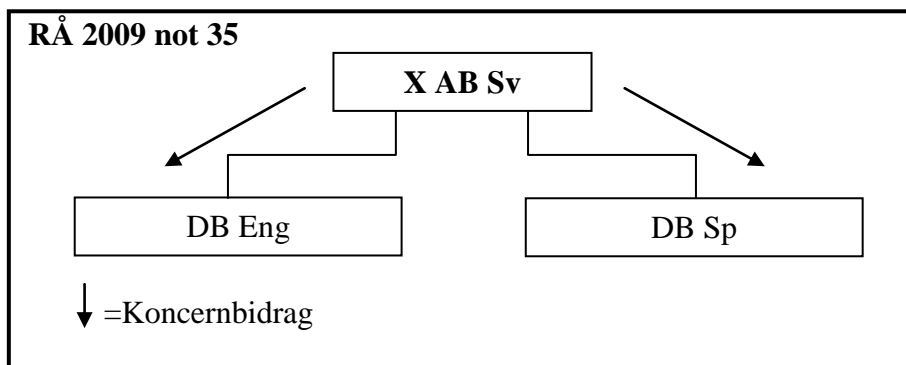
kunde anses gå längre än vad som följer av EU-domstolens praxis i målen Marks and Spencer samt Oy AA, det vill säga att moderbolaget täcker en definitiv förlust i ett utländskt dotterbolag. I förevarande fall vägrades således koncernbidrag mellan systerbolagen. Angående yrkandet att det skulle vara oförenligt med DB-avtalet mellan Sverige och Luxemburg att ej behandla det Luxemburgska bolaget såsom ett svenskt företag, avvisade RegR detta då det ej var föremål för Skatterättsnämndens bedömning.



Figur 9 Koncernstrukturen i RÅ 2009 ref 15

5.1.5 RÅ 2009 not. 35

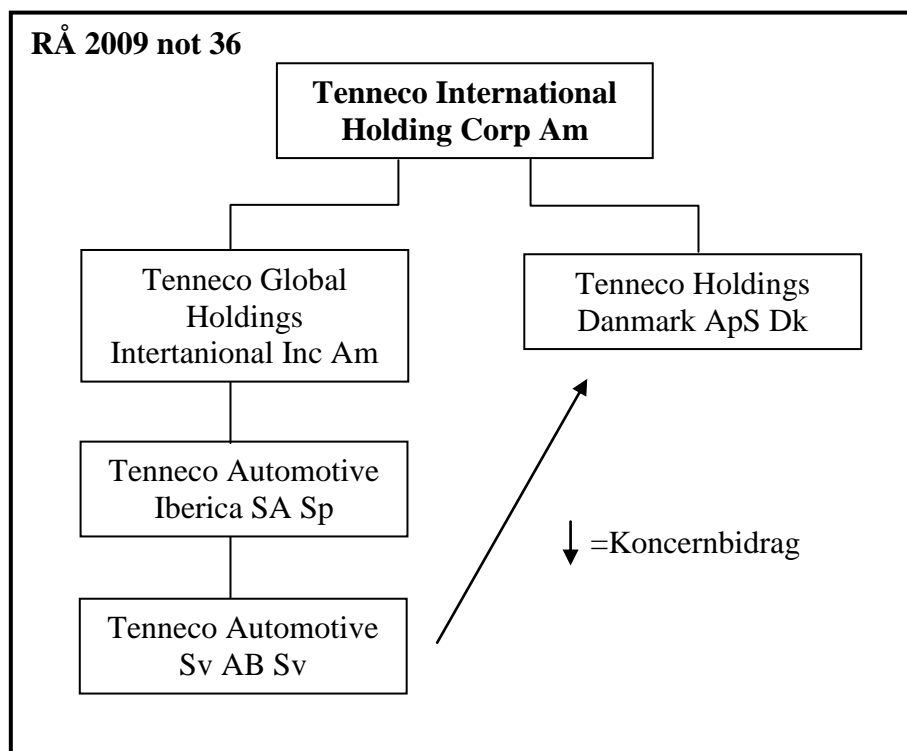
Moderbolaget X AB hade två dotterbolag i England respektive Spanien, vilka hade gått med förlust och vid tidpunkten för målets prövning även skulle fortsätta att gå med förlust. Eftersom förlustavdrag bortföll på grund av spanska regler, var det enligt RegR inte Sveriges uppgift att medge avdrag på grund av att det andra landet hade mindre generösa regler. Angående det brittiska bolaget drog RegR slutsatsen att ett bortfall av förlusterna inte kunde konstateras och således var moderbolaget ej berättigat till avdrag. Sammanfattningsvis medgavs ej avdrag för bidragen till varken dotterbolaget i England eller Spanien.



Figur 10 Koncernstrukturen i RÅ 2009 not 35

5.1.6 RÅ 2009 not. 36

Målet rörde frågan huruvida det spanskt- samt amerikanskt ägda svenska bolaget Tenneco Automotive Sverige AB kunde ge koncernbidrag till ett danskt systerbolag inom koncernen. Det danska bolaget hade gått med underskott och enligt dansk lagstiftning var underskotten tvungna att utnyttjas inom en viss given tidsperiod.



Figur 11 Koncernstrukturen i RÅ 2009 not 36

RegR menade att eftersom förutsättningarna för att ge koncernbidrag enligt 35 kap IL ej var uppfyllda, skulle målet prövas med beaktande av etableringsfriheten eller de fria kapitalrörelserna i EU. I fallet omfattades förfarandet av båda etableringsfriheten samt de fria kapitalrörelserna, men då etableringsrätten enligt tidigare praxis är överordnad de fria kapitalrörelserna, prövades målet mot bakgrund av detta. RegR resonerade att då moderföretaget i detta fall var ett amerikanskt bolag och eftersom etableringsfriheten är begränsad till att ett moderbolag i ett medlemsland etablerar dotterbolag i andra medlemsländer, kunde etableringsfriheten ej åberopas. RegR menade därför att det svenska dotterbolaget ej var berättigat att med avdragsrätt ge koncernbidrag till det danska systerbolaget och fastställde därmed Skatterättsnämndens förhandsbesked.

5.1.7 Sammanfattning

Domarna innebär sammanfattningsvis att ett svenskt bolag kan få avdrag för koncernbidrag till ett utländskt dotterbolag endast under förutsättning att bidraget går från moderbolag till dotterbolag samt att förlusten i dotterbolaget är definitiv. Vidare anses de svenska reglerna ej som en inskränkning av etableringsrätten i det fallet att förlusten blir definitiv på grund av

lagstiftning i det andra medlemslandet. Vid RegR avgöranden efterfrågades ej förhandsbesked från EU-domstolen och domarnas förenlighet med EU-rätten har varit föremål för diskussion, vilket annat kan ses mot bakgrund av att Skatterättsnämndens i vissa mål hade avvikande bedömning av rättsläget. I nästkommande avsnitt kommer därför en redogörelse för rättsläget efter RegR domar samt den lagändring som trädde ikraft i juli 2010.

5.2 Skatteverkets ställningstagande efter RegR avgöranden

Efter RegR avgjorda mål tog skatteverket i en styrsignal från maj år 2009¹¹⁶ ställning angående sin syn på rättsläget i Sverige gällande gränsöverskridande koncernbidrag. Skatteverket ansåg inledningsvis i sitt ställningstagande att avdragsrätt endast förelåg från moderbolag till dotterbolag och således inte i det fall att bidrag lämnades från ett dotterbolag till ett utländskt moderbolag med hemvist i ett annat medlemsland. Dotterbolaget som skall motta koncernbidraget skulle även vara direktägt av moderbolaget. Vidare menade Skatteverket att det genom bidraget skulle ha skett en faktisk förmögenhetsöverföring hänförlig till det sista beskattningsåret och att bidrag innan detta år ej var avdragsgilla. Dock krävdes det inte att mottagaren av koncernbidraget var skattskyldigt för detta varken i Sverige eller i annat medlemsland. Angående storleken på förlusten skulle denna vara lika med det sammanlagda underskottet under innehavstiden som dotterbolaget varit helägt. Ett annat viktigt kriterium var det faktum att förlusten skulle vara definitiv.

Definitiv förlust

Bidrag till en i utlandet beläget dotterbolag fick endast ske för att täcka en definitiv förlust, vilket innebar att det ej skulle finnas möjlighet att utnyttja förlusterna i dotterbolagets hemviststat. Det faktum att möjligheten till att utnyttja en förlust bortfallit på grund av lagstiftning i dotterbolagets hemviststat innebar dock att bidrag för att täcka den definitiva förlusten ej var avdragsgillt. I det fallet att verksamhet fortfarande bedrevs i dotterbolagets hemviststat eller via ett annat företag där, ansågs förlusten ej vara definitiv. Inte heller ansågs förlusten enligt skatteverkets mening vara definitiv om det hade förekommit underprisöverlåtelse ur verksamheten, eftersom dotterbolaget i så fall ej hade uttömt möjligheterna till kvittning. Kravet på definitiv förlust innebar även att likvidationen av bolaget skulle ha avslutats och således medgavs ej avdrag då bidraget redovisades i bokslutet. Skatteverket angav som exempel en situation där bidraget redovisades i bokslutet för år 2008, medan likvidationen avslutades året därpå. Detta innebar således att avdraget först medgavs vid taxeringen 2010.

¹¹⁶ Skatteverkets ställningstagande 2009-05-15, Dnr 131 440547-09/111.

6 De nya reglerna om koncernavdrag

Under våren 2010 antogs de nya reglerna om koncernavdrag som ett resultat av RegR avgöranden angående de svenska koncernbidragsreglernas oförenlighet med EU rätten. Den nya lagstiftningen, införd som ett helt nytt kapitel i IL, reglerar under vilka förutsättningar ett svenskt moderbolag får dra av en förlust hos ett inom EES beläget dotterbolag. Förevarande kapitel presenterar den nya lagstiftningen samt redogör för den problematik som karakteriserar de nya reglerna.

6.1 Bakgrund

Syftet med reglerna om koncernbidrag är att ett företag ej skall välja organisationsform baserat på skattemässiga skäl och således avstå från att bilda en koncern på grund av att denna behandlas sämre än om företaget var organiserat som ett enda företag. Enligt 35 kap IL är det i enlighet med denna neutralitetsprincip tillåtet att ge och ta emot koncernbidrag inom en koncern, under förutsättning moderföretaget äger mer än 90 % av andelarna i dotterföretaget samt att mottagaren är skattskyldig för sin verksamhet i Sverige. Detta innebär att i det fallet att ett svenskt moderbolag har etablerat ett dotterbolag i utlandet, är reglerna i 35 kap IL ej tillämpliga eftersom dotterbolaget ej är skattepliktigt för sin verksamhet i Sverige.

Direkta skatter omfattas av medlemsländernas kompetens, men medlemsländernas lagstiftning på skatteområdet måste likväl vara förenliga med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet och etableringsfrihet. Mot bakgrund av EU-domstolens avgöranden om gränsöverskridande förlustutjämnning avgjordes ett flertal rättsfall i RegR angående de svenska koncernbidragsreglernas förenlig med EU-rätten, *avsnitt 5*. Då de svenska reglerna under vissa förutsättningar ansågs vara oförenliga med EU-rätten, utkom i september 2009 en promemoria från Finansdepartementet om föreslagna lagändringar angående möjligheten att göra gränsöverskridande resultatutjämnning. I promemorian, *Koncernavdrag i vissa fall, m.m.*, föreslogs ett nytt kap i IL om koncernavdrag, 35 a kap, vilket skulle ta hänsyn till den nya praxis som utvecklats angående gränsöverskridande resultatutjämnning. Det föreslagna kapitlet innebar enligt promemorian att ett svenskt moderbolag numera skulle få göra avdrag för koncernbidrag till ett i utlandet helägt dotterbolag som ej var skattskyldigt för sin verksamhet i Sverige. Finansdepartementets promemoria remissbehandlades och i februari 2010 utkom lagrådsremissen. I slutet på mars 2010 överlämnades slutligen den nya propositionen, *Koncernavdrag i vissa fall*, till riksdagen. De nya reglerna om koncernavdrag antogs och trädde ikraft den 1 juli 2010 och är tillämpliga på likvidationer som avslutats efter den 30 juni 2010.

Följande framställning kommer att redogöra för bakgrunden till den nya lagstiftningen om gränsöverskridande resultatutjämnning i form av koncernavdrag. Nedan diskuteras den nya lagstiftningens centrala frågeställningar samt problematik, dels presenterat i lagförslagets

proposition, men vilka även diskuterats av remissinstanser och i artiklar inom skatterättsens område. Den nya lagstiftningen kommer till viss del att redogöras för, men för att få en mer detaljerad inblick i de nya reglerna om koncernavdrag i 35 a kap IL, hänvisas till *bilaga 2* där de nya bestämmelserna presenteras.

6.2 35 a kap IL om koncernavdrag

Reglerna i 35 a kap IL innebär att ett svenskt moderbolag i vissa fall kan få göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt dotterbolag som har hemvist i annan stat inom EES. En central fråga vid utarbetningen av lagförslaget var hur de nya reglerna skulle utformas. Bland annat diskuterades huruvida tillämpningsområdet för 35 kap IL skulle utvidgas eller om ett helt nytt kapitel skulle införas i IL. Åsikten var dock att då de svenska reglerna om koncernbidrag även är av vikt för tillämpningen av andra skatteregler, skulle det vara mer lämpligt att införa helt nya regler för gränsöverskridande förhållanden. Av denna anledning regleras reglerna om koncernavdrag i ett nytt kapitel i IL, 35 a kap. En annan fråga rörde hur de nya reglerna skulle utformas och huruvida de skulle utarbetas enligt samma struktur som används för reglerna i 35 kap IL. Detta diskuterades även i förarbetena, vilka menade att de grundläggande förutsättningarna för koncernavdrag borde vara samma som för koncernbidraget, exempelvis att moderföretaget skall äga mer än 90 % av dotterbolaget för att avdragsrätt skall föreligga. Vidare har givaren av ett koncernbidrag enligt svensk rätt avdragsrätt, medan mottagaren tar upp bidraget till beskattning. Dock menade propositionen att det i enlighet med RegR praxis ej kunde upprätthållas ett krav på att det mottagande bidraget skulle vara skattepliktigt i det mottagande bolagets hemviststat. Istället var det mer lämpligt att utforma koncernbidraget såsom ett avdrag utan krav på värdeöverföring. Försättningsvis ska i enlighet med propositionens terminologi benämningen koncernavdrag användas, vilket är den nya term för gränsöverskridande förlustutjämning som presenterades i lagförslaget och sedermera antogs i numera gällande lagstiftning. Åsikten som framkom i propositionen var vidare att eftersom EU-domstolen ej hade behandlat de svenska reglerna specifikt och att det endast var RegR domar som hade behandlat de svenska koncernbidragsreglerna, skulle de nya svenska reglerna endast reglera situationer som hade prövats i RegR.¹¹⁷

6.2.1 Bevisbördan

En frågeställning som diskuteras i förarbetena till den nya lagstiftningen i 35 a kap IL var vem som skall ha bevisbördan för att avdrag skulle medges. Enligt propositionen skall avdrag medges enligt allmänna principer och således innehar den som yrkar avdraget bevisbördan för att stadgade förutsättningar är uppfyllda. Beviskriteriet innebär följaktligen att den skattskyldige skall göra sannolikt att det föreligger rätt till avdrag. Propositionen uppmärksammar även den kritik som remissinstanserna anförde i frågan, där Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Skåne län samt Sveriges advokatsamfund ifrågasatte följden av

¹¹⁷ Prop. 2009/10:194.Koncernavdrag i vissa fall. s. 19 f.

beviskravet.¹¹⁸ I Sveriges advokatsamfunds remissvar hänvisar samfundet till EU-rättens krav på att det skall vara praktiskt möjligt att tillgodogöra sig en förmån och kunna åtnjuta de rättigheter som garanteras av fördraget.¹¹⁹ Remissinstanserna menade att det i praktiken kan bli svårt att erhålla avdrag då både beviskrav och lagreglernas samtliga kriterier skall vara tillgodosedda. Detta kan således strida mot EU-rättens krav på proportionalitet.¹²⁰

6.2.2 Helägt dotterföretag

Ett förslag som numera har antagits är bestämmelsen om att rätten till avdrag endast skall medges till moderbolag vars dotterföretag är helägt. Med ett helägt dotterbolag avses ett dotterbolag där det ej existerar något mellanliggande bolag mellan moder- och dotterbolaget. Redan efter RegR avgöranden utkom Skatteverket med ett ställningstagande, *se kapitel 5.2*, vilket tolkade RegR domar såsom att avdrag endast kunde medges då dotterbolaget var direktägt.¹²¹ I en artikel skriven av Holmdahl & Ohlsson innan det nya lagförslaget utkom, diskuterades innebörden av RegR domar och hur dessa skulle tolkas angående indirekt ägda dotterbolag. Författarna till artikeln menade att en tolkning som innebar att RegR menade att avdrag ej skulle medges vid indirekt ägande, knappast skulle kunna vara vägledande då det var uppenbart oförenligt med EU-rätten. De hänvisade även till tre av RegR avgjorda mål i mars 2009 där domstolen uttalat sig om innebörden av Marks and Spencer. De citerar vidare från ett av målen där RegR resonerar angående betydelsen av Marks and Spencer. ”Av den domen kan slutsatsen dras att de svenska reglerna innebär en inskränkning av etableringsfriheten om det svenska moderföretaget, under samma förutsättningar i övrigt, vid beskattning kunnat tillgodogöra sig förluster vid avvecklingen av ett svenskt dotterföretag.” Författarna menade därmed att domstolen ej kunde tolkas på annat sätt än att gränsöverskridande förlustutjämning även var tillåtet vid indirekt ägande.¹²²

Lagförslaget om ett krav på helägt dotterbolag kritiserades även av vissa av remissinstanserna, vilka menade att svenska moderföretag enligt 35 kap IL kan lämna bidrag till dotterbolagets dotterbolag samt att situationen aldrig aktualiserades i RegR domar.¹²³ Exempelvis anförde KPMG i sitt remissyttrande att en begränsning av avdragsrätten endast på grund av bolagets koncernstruktur, då förutsättningarna för avdrag annars är uppfyllda, är oförenligt med EU-rätten. De menade dels att RegR aldrig tog ställning till detta i sina avgöranden då det aldrig förelåg en situation med mellanliggande bolag. Vidare var situationen i målet Marks and Spencer sådan att dotterbolaget var indirekt ägt av moderbolaget, vilket talar för att en sådan inskränkning som lagförslaget innebär ej kan rättfärdigas. Vidare hänvisade KPMG till rättsfallen Papillon¹²⁴, ICI Colmer¹²⁵ samt X AB &

¹¹⁸ Prop. 2009/10:194. s. 22-23.

¹¹⁹ Remissvar Sveriges advokatsamfund, R-2009/1902, Stockholm den 16 november 2009. s. 2.

¹²⁰ Prop. 2009/10:194. s. 23.

¹²¹ Skatteverkets ställningstagande den 15 maj 2009 (dnr 131 440547-09/111).

¹²² Holmdahl, S-E & Ohlsson, F., Koncernbidragen och EG-rätten. *Skattenytt* 7-8/2009. s. 456.

¹²³ Prop. 2009/10:194. s. 21.

¹²⁴ C- 418/07 Papillon.

Y AB¹²⁶ från EU-domstolen, där en inskränkning på grund av mellanliggande bolag i koncernen ansetts vara oförenligt med EU-rätten.¹²⁷ Trots den kritik som framförts av remissinstanserna antogs i 35 a kap IL ett krav på att dotterbolaget skall vara helägt för att det skall vara möjligt för moderbolaget att göra koncernavdrag. Regeringen menade i sin proposition att detta var situationen i samtliga av RegR avgjorda mål och att det därför ej fanns anledning att utöka tillämpningsområdet utanför vad som medgavs i praxis. Istället skulle en sådan möjlighet innebära att företaget självt kunde välja vart förlusten skulle utnyttjas.¹²⁸

6.2.3 Utländskt bolag

Enligt bestämmelsen i 35 a kap 2 § IL ska dotterbolaget vara ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som hör hemma i en stat inom EES. Termen utländskt bolag definieras 2 kap 5 a § IL och avser utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. I stadgandets andra stycke utvidgas tillämpningsområdet, enligt vilket med utländskt bolag även avses utländsk juridisk person som hör hemma och beskattas i en stat som Sverige har skatteavtal med. Lagregeln i 35 a kap IL innebär således att det uppställs ett krav på minimibeskattning i dotterbolagets hemviststat för att koncernavdrag skall medges.

Inskränkningen har kritiserats av Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet samt Näringslivets skattedelegation, vilka menar att det kan ifrågasättas huruvida ett sådant krav är i överensstämmelse med EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.¹²⁹ Mattias Dahlberg diskuterar även detta i en artikel i SN och menar att det kan argumenteras huruvida kravet på utländskt bolag är förenligt med EU-domstolens praxis. Han anför vidare att EU-domstolen tidigare har meddelat att endast det förhållandet att ett rättssubjekt åtnjuter skattemässiga fördelar på grund av låg beskattning i ett annat land, inte är tillräckligt för att inskränka den fria rörligheten.¹³⁰

6.2.4 Slutlig förlust

Av målet Marks & Spencer framgick att det ej ansågs vara proportionerligt och således i strid med EU-rätten att vägra avdrag då det rörde sig om en slutlig förlust i ett utländskt dotterbolag. Detta beaktades även i RegR avgöranden där avdrag medgavs i det fall att förlusten var slutlig. Mot bakgrund av detta stadgas numera i 35 a kap IL ett sådant kriterium för att förutsättningarna för koncernavdrag skall anses vara uppfyllda. Eftersom

¹²⁵ C- 264/96 ICI Colmer.

¹²⁶ C- 200/98 X AB & Y AB.

¹²⁷ Remissyttrande KPMG AB, 16 november 2009, Remissyttrande: Promemorian Koncernavdrag i vissa fall, m.m. s. 1 f.

¹²⁸ Prop. 2009/10:194. s. 21.

¹²⁹ Ibid. s. 22.

¹³⁰ Dahlberg, M., Förslag till gränsoverskridande koncernbidrag i form av ”koncernavdrag”. *Skattenytt* 12/2009. s. 807-811. (1).

koncernavdrag endast skall medges i fall då en slutlig förlust föreligger hos dotterbolaget, är en central frågeställning vad som skall avses med begreppet. Det är inte självklart vad det innefattar och flera av remissinstanserna kritiserade i sina remissvar begreppets otydlighet.¹³¹ Innebörden av slutlig förlust kan förklaras i två delar, kravet på likvidation samt att det ej skall finnas en faktisk möjlighet att utnyttja förlusten.

Likvidation

Enligt 35 a kap 5 § IL stadgas, som ett av flera kriterier, att det utländska dotterföretaget skall ha försatts i likvidation som har avslutats. Förarbetena menade att det faktum att förlusten skulle vara slutlig innebar att dotterbolaget skall ha försatts i likvidation som hade avslutats samt ha gjort allt för att ha utnyttjat förlusten. Förarbetena till 35 a kap IL är i enlighet med RegR avgöranden, angående det faktum att bolaget skall ha likviderats för att en slutlig förlust skall anses föreligga. Detta kritiserades dock av remissinstanserna på den grunden att det ej framgår av målet Marks & Spencer att det skulle krävas en likvidation för att kunna vara en slutlig förlust.¹³² Kravet på att dotterbolaget skall ha försatts i likvidation som har avslutats kritiserats även i en artikel av Mattias Dahlberg. Dahlberg menar att lagstiftaren snarare utgår från RegR avgöranden istället för EU-domstolens praxis. Dahlberg diskuterar detta och menar att den svenska lagstiftningen har för snävt tillämpningsområde då proportionalitetskravet i Marks and Spencer inte utesluter att det kan vara oproportionerligt att vägra avdrag i andra fall än vid likvidation utan möjlighet att använda förlusten.¹³³ Vidare diskuterar Holmdahl & Ohlsson likvidationskravet i anslutning till RegR avgöranden och menar att med Marks and Spencer som utgångspunkt så borde avdrag även medges i det fallet att moderbolaget säljer sitt dotterbolag och ej har möjlighet att utnyttja förlusten.¹³⁴

Faktisk möjlighet att utnyttja förlust

Vidare innebär begreppet ett krav på att det ej skall finnas en faktisk möjlighet att utnyttja förlusten. Enligt 35 a kap 6 § IL är en förlust slutlig om *”den inte har kunnat utnyttjas och inte kan komma att utnyttjas av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma, och skälet till att den inte kan utnyttjas av dotterföretaget inte är att det saknas en rättslig möjlighet till detta eller att denna möjlighet är begränsad i tiden.”* I RegR avgöranden, som ovan redogjorts för, ansågs inte förlusten vara slutlig då skälet till att den ej gick att utnyttja den var på grund av en tidsbegränsning i det andra landet. RegR menade att det ej var Sveriges ansvar att läka brister i andra länders lagstiftning. Med anledning av detta föreslogs således i lagförslaget en regel som skulle begränsa möjligheten att göra koncernavdrag då anledningen till att förlusten var slutlig var på grund av att det ej var rättsligt möjligt att utnyttja den i dotterbolagets hemviststat eller att den var begränsad i

¹³¹ Prop. 2009/10:194. s. 24.

¹³² Ibid. s. 24-25.

¹³³ Dahlberg, 2009. s. 807-811. (1).

¹³⁴ Holmdahl & Ohlsson, 2009. s. 462.

tiden.¹³⁵ Ett exempel då det går att utnyttja förlusten i dotterbolagets hemviststat är då det finns ett annat företag i intressegemenskap i landet och i så fall skall förlusten först och främst användas där.¹³⁶ Om förlusten endast kan användas till viss del, kan resten av den anses såsom definitiv. Propositionen framhöll dock att det endast är möjligheten att använda förlusten i dotterbolagets hemviststat som är av intresse och således finns ej ett krav på att förlusten skall beaktas i något annat medlemsland.¹³⁷

Dahlberg menar dock att det är tveksamt om inskränkningen att förlusten endast är slutlig då den inte kan utnyttjas av dotterföretaget på grund av avsaknad av rättslig möjlighet eller att denna möjlighet är begränsad i tiden, är förenligt med EU-rätten. Lagförslaget baseras snarare på RegR avgörande i exempelvis RÅ 2009 ref.14 istället för målet Marks and Spencer, vilket inte stödjer en sådan inskränkning. Dahlberg hänvisar i sin artikel till punkt 55 i sistnämnda mål av EU-domstolen samt även till EU-domstolens avgörande i Bosal Holding¹³⁸ där förmåner i hemviststaten tillerkänts i utlandet belägna dotterbolag, även om samma skatteförmån ej funnits i dotterbolagets hemviststat.¹³⁹

6.2.5 Kvarvarande verksamhet i dotterbolagets hemviststat

I ovan tidigare redogjorda mål, RÅ 2009 ref. 13, bedrev andra företag inom koncernen verksamhet i samma medlemsstat som det mottagande dotterbolaget. Propositionen hänvisar till detta av RegR avgjorda mål, men konstaterar även att domstolen avvisade förhandsbeskedet i den delen. Trots detta resoneras i propositionen om att det ändå kan ifrågasättas om förlusten är slutlig i det fallet att det finns kvarvarande bolag i dotterbolagets hemviststat, eftersom det bolag som finns kvar skulle kunna gå med vinst i framtiden och således kvitta förlusterna. Det skall vidare vara tillräckligt att ett sådant kvarvarande bolag är i intressegemenskap. Enligt promemorian och propositionen avses med företag i intressegemenskap *”ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, dels två företag som står under i huvudsak gemensam ledning.”*¹⁴⁰ En väsentlig del definieras såsom 40 %. Förslaget om att avdrag skulle vägras då det fanns kvarvarande bolag i intressegemenskap har dock kritiserats av flera remissinstanser. Åsikten som har framförts är att det ej finns en motsvarande inskränkning vid koncernbidrag enligt 35 kap IL och att inskränkningen medför svårigheter att kunna dra av slutliga förluster för dotterbolag i utlandet. Vidare menar remissinstanserna att en sådan inskränkning av avdragsrätten sannolikt är oförenlig med EU-rätten och skulle innebära att koncerner måste dra sig ur marknader helt för att få möjlighet att göra avdrag.¹⁴¹

¹³⁵ Prop. 2009/10:194. s. 26.

¹³⁶ Ibid. s. 25.

¹³⁷ Ibid. s. 26.

¹³⁸ C- 168/01 Bosal Holding.

¹³⁹ Dahlberg, 2009. s. 807-811. (1).

¹⁴⁰ Prop. 2009/10:194. s. 27.

¹⁴¹ Ibid. s. 27.

Regeringens proposition instämmer med remissinstanserna om att det ej finns ett motsvarande krav för svenska bolag, men menar å andra sidan att det inte heller krävs att förlusten enligt 35 kap IL är slutlig till skillnad mot det nya koncernavdraget. Vidare menar regeringen i sin proposition att den föreslagna begränsningen är en inskränkning i etableringsrätten, men att den kan rättfärdigas med hänvisning till tvingande hänsyn till allmänintresset samt att den är proportionerlig.¹⁴² Av denna anledning instämmer propositionen med promemorians förslag samt definition av intressegemenskap. Dock har regeln förtydligats i förhållande till promemorians förslag avseende det faktum att företaget skall ha varit i intressegemenskap vid likvidationen och således omfattas ej förhållanden efter likvidationens avslut.¹⁴³ Inskränkningen är numera stadgad i 35 a kap 9 § IL. Dahlberg kritiserar dock denna inskränkning av koncernavdragsrätten då han menar att lagregeln synes ha tillkommit för att hindra att den skattskyldige tillerkänns otillbörliga skatteförmåner. Enligt EU domstolens rättspraxis får regler i syfte att motverka skatteflykt endast hindra rent konstlade upplägg. Dahlberg menar vidare att ett dotterbolags överlåtelse av tillgångar till underpris kan göras av rent affärsmässiga och ej skattemässiga skäl.¹⁴⁴

6.2.6 Överföring av väsentlig del av rörelsen

I lagförslaget i den tidigare promemorian föreslogs att avdragsrätt ej skulle medges i det fallet att dotterbolaget överfört en väsentlig del av sin rörelse till ett företag i intressegemenskap inom tio år före likvidationen. Förslaget kritiserades av remissinstanserna, vilka framförde att begränsningen var för långtgående samt var i strid med EU-rätten. Regeringen har i propositionen beaktat den kritik som framfördes mot lagregeln och menar att övriga regler är tillräckliga för att säkerställa kravet på att förlusten skall vara slutlig. Av denna anledning blev promemorians föreslagna regel om begränsning av avdrag vid överlåtelse av väsentlig del av rörelse ej en del av det nya regelverket.¹⁴⁵

6.2.7 Tidpunkt för avdrag

En central frågeställning i förarbetena rörde även vid vilken tidpunkt avdraget skulle medges. Promemorian menade att det var som mest lämpligt att dra av koncernavdraget då det var konstaterat att förlusten var definitiv.¹⁴⁶ Enligt 35 a kap 5 § punkt 3 IL är således koncernavdraget avdragsgillt vid taxeringen för det beskattningsår som likvidationen avslutades. Enligt svensk rätt om koncernbidrag skall dotterbolaget ha varit helägt under hela beskattningsåret för att kunna ta emot koncernbidrag. Detta gäller även för koncernavdrag varför det enligt 35 a kap 5 § punkt 2 IL stadgas att dotterföretaget skall ha varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår till dess att likvidationen har avslutats. I propositionen diskuterades även att avdraget skulle begränsas på så vis att endast förluster som uppkommit under innehavstiden var avdragsgilla eftersom koncernen i annat

¹⁴² Prop. 2009/10:194. s. 28.

¹⁴³ Ibid. s. 29.

¹⁴⁴ Dahlberg, 2009. s. 807-811. (1).

¹⁴⁵ Prop. 2009/10:194. s. 31.

¹⁴⁶ Ibid. s. 31.

fall kan ordna om sin struktur och överföra ett dotterbolag till ett svenskt bolag precis innan likvidationen. Detta är dock ifrågasatt av Juridiska fakultetsnämnden i Uppsala då 40 kap IL fortfarande är tillämplbart och således begränsar avdraget om det skett en ägarförändring. Regeringens proposition ansåg dock att inskränkningen kunde rättfärdigas då det annars öppnar för möjligheten att förvärva förlustbolag.¹⁴⁷

6.2.8 Koncernavdragets storlek

Koncernavdragets storlek beror på flera förutsättningar och ska beräknas enligt de kriterier som numera stadgas i 35 a kap 7-11 §§ IL. Förevarande avsnitt kommer att beskriva de förutsättningar som skall tas hänsyn till vid beräkningen av avdragets storlek. Avdraget ska exempelvis uppgå till det lägsta beloppet enligt båda ländernas lagstiftning, justeras för obeskattade övervärden, minskas med belopp som överförts till företag i intressegemenskap och får inte heller överstiga ett positivt resultat hos moderbolaget före avdraget.

Det lägsta beloppet

I promemorian presenterades förslaget om att avdragets storlek skulle beräknas i enlighet med båda ländernas lagstiftning och att avdrag sedan skulle medges för det lägsta beloppet. Enligt förarbetena skulle beräkningarna göras två gånger enligt respektive lagstiftning. Först skall en beräkning av förlusten göras vid slutet av dotterbolagets sista beskattningsår. Sedan skall beräkningen göras en gång till efter att likvidationen avslutats eftersom avdraget maximalt får uppgå till den slutliga förlusten. Det lägsta av beloppen är sedan avdragsgillt. Lagförslaget är i enlighet med RegR avgöranden där domstolen menade att avdraget skulle beräknas enligt båda ländernas lagstiftning. Flera remissinstanser anser dock att kravet är orimligt hårt att följa då det är komplicerat att räkna ut beloppet enligt svenska regler. Vidare framförs att regeln är oförenlig med EU:s effektivitetsprincip.¹⁴⁸ Holmdahl & Ohlsson diskuterar beräkningen av avdraget i en artikel som utkom efter RegR avgöranden, men innan det nya lagförslaget. De menar att RegR har en avvikande syn på saken än vad EU-domstolen hade i målet Marks and Spencer. I sistnämnda mål enades nämligen parterna om att tillämpa brittisk skattelagstiftning och följaktligen beräknades den slutliga förlusten endast enligt ena landets regler. Vidare diskuterar författarna huruvida RegR beräkning snarare skulle ses som en huvudregel och således kunna innebära undantag.¹⁴⁹ Regeringens proposition har dock kodifierat RegR uttalanden och numera stadgas uttryckliga kriterier enligt 35 a kap IL för hur avdraget skall beräknas. Enligt reglerna skall avdraget exempelvis minskas med ett belopp motsvarande obeskattade övervärden och värden som överförts till bolag i intressegemenskap, vilket diskuteras härnäst.

¹⁴⁷ Prop. 2009/10:194, s. 31.

¹⁴⁸ Ibid. s. 32.

¹⁴⁹ Holmdahl & Ohlsson, 2009, s. 458.

Obeskattade övervärden samt överföring till bolag i intressegemenskap

Vid beräkning av avdragsgill förlust ska tillgångarna i dotterbolaget beräknas till sitt marknadsvärde om detta är högre än det skattemässiga värdet. Sådana obeskattade övervärden innebär att förlusten inte kan anses definitiv då inte tillgångarna realiserats och utnyttjats för att kvittas mot förlusten.¹⁵⁰ Regeln stadgas i 35 a kap 8 § sista stycket IL.

En annan diskussion som berör obeskattade värden, är om sådana har överförts innan likvidationen till bolag i intressegemenskap. På grund av intressegemenskapen anser regeringen i sin proposition att förlusten ej kan anses vara verklig. Den definitiva förlusten skall således under en viss tidsperiod minskas med ett belopp motsvarande gjorda överföringar. Tidsperioden som föreslås i den tidigare promemorian är 10 år, vilket även propositionen instämmer med. Detta kritiseras dock av remissinstanserna vilka menar att tidsperioden är omotiverat lång.¹⁵¹ En annan central punkt gällande överföring av värden till bolag i intressegemenskap var vilka värden som avsågs. Remissinstanserna menade att justering ej skulle göras då värdeöverföringen inneburit att dotterföretaget hade beskattats. Propositionen instämmer i detta och har i enlighet med remissinstansernas ståndpunkt förtydligat lagtexten så att det är tydligt att regeln åsyftar icke beskattade värden.¹⁵² I 35 a kap 9 § sista stycket IL stadgas därför att minskningen endast skall göras till den del värdena ej har beskattats.

Avdrag för anskaffningsutgift

Propositionen diskuterar även det fallet att moderbolaget har gjort avdrag för sin anskaffningsutgift för dotterbolaget genom till exempel nedskrivning. Detta förutsätter dock att dotterbolagets aktier utgör lageraktier, vilket exempelvis är fallet då moderbolaget är ett byggföretag som innehar ett fastighetsförvaltande dotterbolag. Om moderföretaget både kan göra avdrag för sin anskaffningsutgift samtidigt som koncernbidrag medges, beaktas förlusten två gånger. Av denna anledning menar regeringen i sin proposition att beloppet som ligger till grund för koncernavdrag skall justeras i det fallet att moderbolaget fått avdrag för sin anskaffningsutgift för dotterbolaget.¹⁵³ Eftersom detta ej behandlades i den tidigare remissbehandlade promemorian, har ej remissinstanserna getts möjlighet att ge sin ståndpunkt i frågan. Regeln stadgas i 35 a kap 10 § IL och innebär att förlusten skall minskas med ett belopp motsvarande det gjorda avdraget.

Omräkning av valuta

Enligt 35 a kap 7 § sista stycket IL skall förlusten räknas om till svenska kronor enligt gällande kurs den dag då likvidationen avslutades. Ett omdiskuterat problem är då detta innebär en valutakursförlust. Näringslivets skattedelegation hänvisade i sitt remissvar till EU-

¹⁵⁰ Prop. 2009/10:194. s. 33.

¹⁵¹ Ibid. s. 33.

¹⁵² Ibid. s. 34.

¹⁵³ Ibid. s. 34.

domstolens avgjorda mål Deutsche Shell¹⁵⁴, vilket behandlade valutakursförlust och menade att sättet att omräkna valutan bör utredas närmare. I propositionen menas dock att rättsfallet inte är tillämpligt i detta fall och att regeln vidare är förenlig med EU-rätten.¹⁵⁵ Holmdahl & Ohlsson hänvisar även dem till EU domstolens avdömda mål Deutsche Shell. De menar att ett vägrat avdrag för en valutakursförlust torde bedömas som en inskränkning i den fria rörligheten.¹⁵⁶

Begränsning av avdragets storlek

Den tidigare promemorian menade att koncernavdraget skulle begränsas så att avdrag ej skulle medges för ett belopp som innebar underskott i moderbolaget. Promemorian menade i så fall att koncernbidraget enligt 35 kap IL lämpligen borde begränsas på samma sätt, eftersom den nya regeln annars torde vara oförenlig med EU:s bestämmelser samt att den annars skulle vara lätt att kringgå.¹⁵⁷ Flera remissinstanser kritiserade dock detta och menade att en sådan regel dels var oförenlig med EU-rätten samt dels onödig.¹⁵⁸ Propositionen delade promemorians förslag om att det lämpligen bör finnas en begränsning och föreslog därför att avdraget ej skulle få överstiga ett positivt resultat hos moderbolaget före avdrag. Regeringen menar i sin proposition att ett obegränsat avdrag annars skulle kunna användas för att i framtiden kvitta vinster i det svenska företaget eftersom underskottet rullas fram.¹⁵⁹ Regeln antogs och regleras nu i 35 a kap 7 § IL. Promemorian föreslog dock även en begränsning i inkomstfördelningen i kommissionärsförhållandet, vilket propositionen ej ansåg vara nödvändigt.¹⁶⁰ I remissvaret från FAR SRS framförs att en begränsning av avdragets storlek är svårt att motivera eftersom en slutlig förlust bör vara avdragsgill fullt ut. Vidare menar remissinstansen att avdraget således inte bör göras beroende av om moderbolaget har ett positivt resultat det aktuella året och att inskränkningen sannolikt är i strid med EU-rätten.¹⁶¹

Justering i efterhand på grund av avdrag i utlandet

En central fråga som förarbetena diskuterar är hur ett avdraget koncernavdrag skall behandlas om förlusten sedan får dras av även i utlandet. I promemorian presenterades ett förslag som innebar att det skulle vara moderbolagets ansvar att ta upp detta i taxeringen det år som det utländska beslutet fattats. Detta menar även propositionen är mer lämpligt än att rätta taxeringen för det år som koncernavdraget gjordes.¹⁶² Länsrätten i Skåne undrade med anledning av promemorians förslag i fall ändringen alltid skulle göras beskattningsåret då det utländska beslutet tas. Länsrätten i Skåne ger som exempel att det pågår en process i domstol om koncernavdraget och om domstolen i så fall skulle kunna göra justeringen samma år som

¹⁵⁴ C- 293/06 Deutsche Shell GmbH.

¹⁵⁵ Prop. 2009/10:194. s. 36.

¹⁵⁶ Holmdahl & Ohlsson, 2009. s. 458.

¹⁵⁷ Prop. 2009/10:194. s. 36.

¹⁵⁸ Ibid. s. 37.

¹⁵⁹ Ibid. s. 40.

¹⁶⁰ Ibid. s. 38 & 40.

¹⁶¹ Remissvar FAR SRS, *Koncernavdrag i vissa fall, m.m. (Fi2009/6194)*, 13 november 2009.

¹⁶² Prop. 2009/10:194. s. 37.

avdraget görs. Vidare menade Sveriges advokatsamfund att regeln var oklar huruvida ändringen skulle göras före eller efter att beslutet i utlandet vunnit laga kraft och menade att det sista var mest lämpligt. Propositionen tog hänsyn till Sveriges advokatsamfunds åsikt om att justeringen borde ske när det utländska beslutet vunnit laga kraft och utformade lagregeln i enlighet med det.¹⁶³ Regeln stipuleras numera i 35 a kap 11 § IL.

6.3 Ikraftträdande

Skatteutskottet tillstyrkte regeringens proposition om koncernavdrag. De nya reglerna om koncernavdrag i vissa fall trädde ikraft den 1 juli 2010 och är tillämplig på likvidationer som avslutats efter den 30 juni 2010. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anförde i sin remiss att en retroaktiv möjlighet till avdrag borde tillåtas eller i alla fall övervägas. Propositionen diskuterade detta och menade att det inte är otänkbart att avdragsrätten borde gälla från och med EU-inträdet eftersom de nya reglerna tillkommit för att den svenska skattelagstiftningen ej vara förenlig med EU-rätten. Dock menade regeringen i sin proposition att detta skulle få alltför långtgående effekter. Dessutom har det accepterats av EU-domstolen att det i vissa fall är godtagbart med preskriptionstider då nya nationella regler tillkommer som ett resultat av domstolens rättspraxis. Syftet är då att skydda rättsäkerheten för både medlemsstater och skattskyldiga. Vidare menade propositionen att det fortfarande finns en möjlighet att begära omtaxering enligt sedvanliga regler enligt taxeringslagen.¹⁶⁴ Enligt 4 kap 9 § TaxL kan den skattskyldige hos Skatteverket begära omprövning av ett beslut före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Dahlberg menar dock att reglerna om koncernavdrag borde gälla likvidationer som avslutats efter att målet Marks and Spencer avgjordes.¹⁶⁵

Sammanfattningsvis kan således nämnas att kritiken som framförts mot vissa av reglerna i den nya lagstiftningen har varit omfattande. Kritiken innefattar dels anmärkningar på att det saknas närmare motivering och analys, att villkoren strider mot EU-rätten samt att kraven för avdrag är alltför stränga. Vidare har det framförts åsikter om att lagstiftningen besvärar av tillämpningsproblem, leder till rättsosäkerhet och att lagstiftningen ej ger mer vägledning än vad som kan utläsas av RegR domar. Vidare borde lagstiftningen ha utformats med EU-rätten som utgångspunkt, snarare än RegR domar.¹⁶⁶ Avslutningsvis är således följden av de nya svenska reglerna att reglerna i 35 kap IL ej längre skall anses vara oförenliga med EU-rätten. Detta innebär att efter ikraftträdandet av 35 a kap IL om koncernavdrag, ska de gamla reglerna i 35 kap IL tillämpas som innan och således upprätthålla kravet på att mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig för sin verksamhet i Sverige.

¹⁶³ Prop. 2009/10:194. s. 38.

¹⁶⁴ Ibid. s. 41.

¹⁶⁵ Dahlberg, 2009. s. 807-811. (1).

¹⁶⁶ Prop. 2009/10:194. s. 19.

7 Diskussion

Sverige som medlem i EU får inte inskränka den fria rörligheten eller hindra etablering inom EU. Det finns dock flera undantag enligt den så kallade rule-of reason-doktrinen, vilken innebär att en regel kan rättfärdigas med hänsyn till ett allmänintresse under förutsättning att regeln inte går utöver än vad som är nödvändigt för att tillgodose detta intresse. EU-domstolen har i sin skattepraxis accepterat rättfärdigandegrunder som har ansetts såsom tungt vägande samhällsintressen, intresset av att motverka skatteflykt, effektiv skattekontroll, fördelning av skattebasen baserat på territorialitetsprincipen samt av hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. De svenska reglerna om koncernavdrag i 35 a kap IL måste således uppfylla nämnda förutsättningar för att vara i förenlighet med EU-rätten. Vid utarbetningen av det nya lagförslaget om koncernavdrag inkom remissinstanserna med sina ståndpunkter, vilka i vissa fall har tagits hänsyn till vid utarbetningen av den slutgiltiga lagstiftningen. Exempelvis antogs aldrig den föreslagna regeln om att ej medge avdrag för slutlig förlust om bolaget överfört en väsentlig del av sin rörelse inom tio år före likvidationen. Det finns dock numera gällande regler som kan ifrågasättas eller i alla fall bör diskuteras i ljuset av EU-rättens krav på fri rörlighet och stadgade diskrimineringsförbud. I kapitlet ovan framkommer i viss mån kritik mot samtliga lagregler. Jag kommer dock endast att uppmärksamma några av dem här, vilka jag anser med stor sannolikhet är oförenliga med EU-rätten.

Helägt dotterbolag

Föregående kapitel presenterade den nya regeln i 35 a kap IL, vilken innebär att dotterbolaget måste vara helägt för att koncernavdrag skall medges. Ett helägt bolag innebär som tidigare nämnts att det inte finns ett mellanliggande bolag mellan moder och dotter. Svensk rätt uppställer inte ett liknande krav på rätten att ge koncernbidrag enligt 35 kap IL, då bolagen är skattskyldiga i Sverige för sin verksamhet. Istället kan bidraget förmedlas genom koncernen via andra dotterbolag samt via moderbolaget. Det faktum att det föreligger någon typ av diskriminering i detta hänseende mellan inhemska respektive utländska bolag är således klart. Precis som flera av remissinstanserna konstaterade var bolagsstrukturen i Marks and Spencer sådan att det förelåg mellanliggande bolag. Det finns således ingenting som talar för att en sådan inskränkning som återfinns i 35 a kap IL kan rättfärdigas och är godtagbart ur ett EU-rättsligt perspektiv. Samtliga omständigheter talar således till övervägande del för att inskränkningen är fördragsstridig.

Avdraget begränsat till moderbolagets positiva resultat

En numera antagen regel är 35 a kap 7 § IL, vilken gör gällande att avdrag ej får göras med ett belopp som överstiger ett positivt resultat hos moderbolaget. I den tidigare promemorian föreslogs att en motsvarande begränsning skulle införas i 35 kap IL angående koncernbidrag för att regeln i 35 a kap IL ej skulle anses vara fördragsstridig. I den senare propositionen

ansågs dock inte en ändring av koncernbidragsreglerna såsom nödvändig. Detta innebär således att en begränsning av bidraget till moderbolagets positiva resultat inte motsvaras av en liknande inskränkning gällande bolag som är skattskyldiga i Sverige. I en artikel i SST diskuterade Johansson regelns förenlighet med EU-rätten och menade att det till och med var tveksamt huruvida den kunde motiveras även om motsvarande begränsning infördes för koncernbidragsreglerna.¹⁶⁷ Det faktum att motsvarande regel ej har införts för bolag skattskyldiga i Sverige innebär att moderbolag som etablerar sig utomlands hamnar i en sämre position än om samma bolag valt att endast etablera sig i Sverige. Regeln torde med stor sannolikhet vara oförenlig med EU-rättens krav på fri rörlighet.

Kravet på likvidation och definitionen av slutlig förlust

För att en slutlig förlust skall föreligga krävs det enligt 35 a kap IL att dotterbolaget har trätt i likvidation samt att det ej finns en rättslig möjlighet att utnyttja förlusten. Kritik har, som tidigare nämnts, framförts mot den stadgade förutsättningen att dotterbolaget måste ha trätt i likvidation. Av Marks and Spencer målet framgår att en regel som förvägrar avdrag vid en slutlig förlust ej kan anses uppfylla kravet på proportionalitet. Å andra sidan kan det argumenteras att det först är vid likvidationen som det går att fastställa att förlusten är slutlig. Dahlberg uppmärksammar dock att det kan uppstå situationer då förlusten är slutlig även i andra fall.¹⁶⁸ I min mening kan det således konstateras att svenska regler som förvägrar avdrag vid en slutlig förlust ej kan anses proportionerliga. I de flesta fall är den slutliga förlusten ett resultat av en likvidation, men likväl bör inte likvidationen vara en förutsättning i sig, utan det borde vara tillräckligt att inskränka avdraget till situationer då det föreligger en slutlig förlust. Således bör avdragsrätten utformas oberoende av en föregående likvidation, för att regeln ej skall anses oproportionerlig och därmed oförenlig med EU-rätten.

Sammanfattningsvis kan det således konstateras att det fortfarande råder en stor osäkerhet angående de svenska reglernas förenlighet med EU-rätten. Det var dock inget lätt uppdrag som RegR antog sig som uttolkare av EU-rätten vid avgörandet av sina domar under år 2009. Den nya lagstiftningen i IL är som tidigare konstaterats baserad på RegR avgöranden och dess tolkning av EU-domstolens praxis angående gränsöverskridande förlustutjämning. I en artikel i SN menar Ingrid Melbi att det är förvånansvärt att RegR aldrig bad om ett förhandsbesked från EU-domstolen.¹⁶⁹ Hon är inte ensam om denna ståndpunkt och det före detta regeringsrådet och domaren i EU-domstolen von Bahr uttrycker förvåning över att RegR i alla fall i vissa av frågorna ej rådfrågade EU-domstolen. Dock kan det poängteras att ett skyndsamt klargörande av rättsläget på området var önskvärt och att ett efterfrågat förhandsavgörande från EU-domstolen hade tagit längre tid.¹⁷⁰ Det faktum att RegR ej

¹⁶⁷ Johansson, J., Koncernavdrag med anledning av Finansdepartementets promemoria, *Svensk skattetidning* 10/2009, s. 1013-1037.

¹⁶⁸ Dahlberg, 2009. s. 807-811. (1).

¹⁶⁹ Melbi, I., Koncernbeskattning, *Skattenytt* 6/2010. s. 370-374.

¹⁷⁰ Von Bahr, S., Koncernbidragsmålen avgjorda. *Svensk skattetidning* 4/2009. s. 436.

tillfrågade EU-domstolen och således själv tolkade de svenska reglernas förenlighet med EU-rätten, innebär inte att RegR slutsatser samt efterföljande lagstiftning per automatik är i överensstämmelse med EU-rätten. Det kan mot bakgrund av den omdebatterade lagstiftningen i 35 a kap IL ifrågasättas om ett inväntande av ett förhandsavgörande ändå inte hade bringat mer klarhet.

Det finns i dagsläget omständigheter som talar både för och emot ett uppmjukande av kravet på den fria rörligheten, utgången i avgörandet X-Holding respektive EU-kommissionens hänvisning av Förenade kungariket till EU-domstolen, anklagat för att inte följa domstolens avgörande i Marks and Spencer. Utgången i målet X Holding, vilket avkunnades den 25 februari 2010, har lett till stor debatt om avgörandets förenlig med Marks and Spencer.¹⁷¹ Utgången i målet är även av stort intresse för de svenska reglerna om gränsöverskridande resultatutjämning. Marie Hilling skriver i en artikel i SN att de nederländska reglerna, vilka prövades i målet X Holding, uppställde samma krav på skattskyldighet som de svenska reglerna gör enligt 35 kap IL.¹⁷² Om avgörandet i X Holding har öppnat för en tolkning som innebär en uppmjukning av kravet på den fria rörligheten inom EU, talar det faktum att Förenade Kungariket åter igen befinner sig i EU-domstolen, anklagad att bryta mot EUF-fördraget, för att detta ej är fallet. EU kommissionen har hänvisat Förenade kungariket till EU-domstolen på grund av att de anser att landet ej har handlat i enlighet med det tidigare avgörandet i Marks and Spencer från år 2005. Förenade kungariket ändrade sin lagstiftning efter avgörandet i Marks and Spencer, men EU-kommissionen menar att landets regler om gränsöverskridande resultatutjämning fortfarande strider mot etableringsfriheten då det i praktiken är svårt för den skattskyldiga att erhålla möjligheten till resultatutjämning. Den brittiska regeringen menar dock att de fullt ut har förändrat sin lagstiftning i förenlighet med EU domstolens avgörande i Marks and Spencer.¹⁷³ Avslutningsvis kan således konstateras att rättsläget angående gränsöverskridande koncernbidrag, eller numera benämnt koncernavdrag, fortfarande karakteriseras av en stor osäkerhet.

¹⁷¹ Martin, E., Is the X Holding judgement off the Marks? *International Tax Review*, 09587594, Apr 2010, Vol. 21, Issue 3.

¹⁷² Hilling, M., Aktuellt om EU-domstolens praxis- direkt beskattning, *Skattenytt* 5/2010. s. 318-320.

¹⁷³ Commission rejects UK attempts to comply with Marks & Spencer, *International Tax Review*, 09587594, Nov2009, Vol. 20, Issue 9.

Figurförteckning

FIGUR 1 EN OÄKTA KONCERN OMFATTAS EJ AV 35 KAP IL	11
FIGUR 2 EFTERSOM BIDRAGET ÄR ÖRONMÄRKT TILL FILIALEN BESKATTAS DET FORTFARANDE I SVERIGE OCH ÄR SÅLEDES TILLÅTET ENLIGT 35 KAP IL.	12
FIGUR 3 KONCERNBIDRAG TILL SVENSKT DB MÖJLIGT PÅ GRUND AV DISKRIMINERINGSFÖRBUDET I SKATTEAVTALET MELLAN SVERIGE OCH USA.....	13
FIGUR 4 DISKRIMINERINGSFÖRBUDEN I TVÅ SKATTEAVTAL KUNDE EJ TILLÄMPAS SAMTIDIGT OCH KONCERNBIDRAGSRÄTT FÖRELÅG EJ.....	13
FIGUR 5 KONCERNBIDRAG MÖJLIGT ENLIGT FUSIONSREGELN	13
FIGUR 6 DEN LEGALA STRUKTUREN ILLUSTRERAS I BILAGA 4, KOMPLETTERINGAR TILL ANSÖKAN OM FÖRHANDBESKED, SKATTERÄTTSNÄMNDENS DNR: 205-04/D, STOCKHOLM DEN 31 JANUARI 2006.	32
FIGUR 7 KONCERNSTRUKTUREN I RÅ 2009 REF 14	33
FIGUR 8 KONCERNSTRUKTUREN I RÅ 2009 REF 13	34
FIGUR 9 KONCERNSTRUKTUREN I RÅ 2009 REF 15	35
FIGUR 10 KONCERNSTRUKTUREN I RÅ 2009 NOT 35	35
FIGUR 11 KONCERNSTRUKTUREN I RÅ 2009 NOT 36	36

Referenser

EU rätt

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

EU domstolen:

C- 6/64 Costa mot ENEL.

C- 311/97 Royal Bank of Scotland.

C- 270/83. Avoir Fiscal.

C- 120/78 Cassis de Dijon.

C- 55/94 Gebhard.

C- 28/95 Leur- Bloem.

C- 250/95 Futura Participations.

C- 294/97 Eurowing.

C- 204/90 Bachmann.

C- 136/00 Danner.

C- 264/96 ICI Colmer.

C- 168/01 Bosal Holding.

C- 446/03 Marks and Spencer.

C- 231/05 OY AA.

C- 418/07 Papillon.

C- 336/96 Gilly.

C- 376/03 D.

C- 337/08 X Holding BV.

C- 200/98 X AB & Y AB.

C- 293/06 Deutsche Shell GmbH.

EU direktiv:

Moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG)

Fusionsdirektivet (90/434/EEG och 2005/19/EG).
77/799/EEG.

Nationell rätt

Aktiebolagslagen (2005:551).

Inkomstskattelag (1999:1229).

Taxeringslag (1990:324).

RegR:

RÅ 2009 not. 37.

RÅ 2009 not. 36.

RÅ 2009 not. 35.

RÅ 2009 ref. 13.

RÅ 2009 ref. 15.

RÅ 2009 ref. 14.

Mål nr 6511-06.

Mål nr 6512-06.

Mål nr 1648-07.

Mål nr 3628-07.

Förförarbeten

Prop. 2009/10:194 Koncernavdrag i vissa fall.

Litteratur

Bernitz, U & Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, 3:e uppl, Stockholm: Norstedts Juridik AB, 2007.

Commission rejects UK attempts to comply with Marks & Spencer. *International Tax Review*, 09587594, Nov 2009, Vol. 20, Issue 9.

Dahlberg, M., *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Eucotax series on European Taxation, Hague: Kluwer Law international, 2005.

Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, 2:a uppl, Lund: Studentlitteratur AB, 2007.

Dahlberg, M., Förbud mot diskriminering i OECD:s modellavtal, *Skattenytt* 1-2/2009. s. 42-44.

Dahlberg, M., Förslag till gränsöverskridande koncernbidrag i form av ”koncernavdrag”, *Skattenytt* 12/2009. s. 807-811. (1).

Hilling, M., Aktuellt om EU-domstolens praxis- direkt beskattning, *Skattenytt* 5/2010. s. 318-320.

Holmdahl, S-E & Ohlsson, F., Fler fall om gränsöverskridande koncernbidrag, *Skattenytt* 5/2008. s. 244-252.

Holmdahl, S-E & Ohlsson, F., Koncernbidragen och EG-rätten. *Skattenytt* 7-8/2009. s. 452-462.

Holmdahl, S-E & Ohlsson, F., Visst gäller Marks & Spencer!, *Skattenytt* 1-2/2008. s. 18-23.

Johansson, J., Koncernavdrag med anledning av Finansdepartementets promemoria, *Svensk skattetidning* 10/2009. s. 1013-1037.

Lodin mfl. *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt, Del 2*, Lund: Studentlitteratur AB, 2009.

Martin, E., Is the X Holding judgement off the Marks? *International Tax Review*, 09587594, Apr2010, Vol. 21, Issue 3.

Mattsson, N., *Svensk internationell beskattningsrätt*, 14:e uppl, Lund: Norstedts Juridik AB, 2004.

Melbi, I., Koncernbeskattning, *Skattenytt* nr 6 2010. s. 370-374.

Påhlsson, R., *Företagens inkomstskatt*, 4:e uppl, Uppsala: Iustus Förlag AB, 2009.

Påhlsson, R., *Konstitutionell skatterätt*, Uppsala: Iustus förlag AB, 2009. (1).

Ståhl, K., *Skatterna och den fria rörligheten inom EU- svensk skatterätt i förändring*, Sieps 2006:8, Stockholm, 2006.

Ståhl, K & Persson Österman, R., *EG Skatterätt*, 2:a uppl, Uppsala: Iustus förlag, 2006.

Terra, B & Wattel, P., *European Tax Law*, 5:e uppl, Kluwer Law International, 2008.

Von Bahr, S., Koncernbidragsmålen avgjorda. *Svensk skattetidning*, 4/2009. s. 427-436.

Weber, D., *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*, Eucotax series on European Taxation, volume 11, Hague: Kluwer Law international, 2005.

Wiman, B., *Beskattning av företagsgrupper*, Stockholm: Norstedts Juridik AB, 2002.

Skatteverket

Skatteverkets ställningstagande 2009-05-15, Dnr 131 440547-09/111.

Övrigt

Ansökan om förhandsbesked, Skatterättsnämndens dnr: 205-04/D, Stockholm den 17 november 2004.

Kompletteringar till ansökan om förhandsbesked, Skatterättsnämndens dnr: 205-04/D, Stockholm den 31 januari 2006.

Remissvar Sveriges advokatsamfund, R-2009/1902, Stockholm den 16 november 2009.

Remissyttrande KPMG AB, *Remissyttrande: Promemorian Koncernavdrag i vissa fall, m.m.*, 16 november 2009.

Remissvar FAR SRS, *Koncernavdrag i vissa fall, m.m. (Fi2009/6194)*, 13 november 2009.